

WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

GRONDWETTELIJK HOF

[2018/201243]

Uittreksel uit arrest nr. 24/2018 van 1 maart 2018

Rolnummer 5828

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (« Fairness Tax »), ingesteld door de nv X.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter E. De Groot, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 31 januari 2014 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 3 februari 2014, heeft de nv X, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Renier en Mr. L. Ketels, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (« Fairness Tax »), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 2013, tweede editie.

Bij tussenarrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 maart 2015, heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 1. Moet artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij :

a) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis is gevloeid, terwijl vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische dochteronderneming niet onderworpen zijn aan een dergelijke belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of de dochteronderneming al dan niet een dividend heeft uitgekeerd;

b) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, bij een volledige reservering van de Belgische winst, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, terwijl Belgische vennootschappen bij een volledige reservering van de winst niet aan een dergelijke belasting zijn onderworpen ?

2. Moet artikel 5, lid 1, van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten aldus worden geïnterpreteerd dat er sprake is van een bronbelasting wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft dat bij een winstuitkering van een dochteronderneming aan de moedermaatschappij een belasting wordt opgelegd doordat in hetzelfde belastbare tijdperk dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen fiscale verliezen, terwijl de winst op basis van de nationale wetgeving niet belastbaar zou zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleef en niet aan de moedermaatschappij werd uitgekeerd ?

3. Moet artikel 4, lid 3, van de richtlijn 2011/96/EU aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting wordt geheven op de uitkering van dividenden, indien die regeling tot gevolg heeft dat indien een vennootschap een ontvangen dividend in een later jaar uitkeert dan het jaar waarin ze het zelf heeft ontvangen, ze belast wordt op een deel van het dividend dat de drempel bepaald in het vermelde artikel 4, lid 3, van de richtlijn overschrijdt, terwijl dat niet het geval is wanneer die vennootschap een dividend opnieuw uitkeert in het jaar waarin ze het ontvangt ? ».

Bij arrest van 17 mei 2017 in de zaak C-68/15 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord.

Bij beschikking van 21 juni 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen,
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 20 juli 2017 in te dienen en binnen dezelfde termijn aan de andere partijen mede te delen aanvullende memorie hun eventuele opmerkingen te formuleren naar aanleiding van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie, in het bijzonder te antwoorden op de punten 47 tot 49 van dat arrest.

(...)

II. In rechte

(...)

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de omvang van het beroep tot vernietiging

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen. Die bepalingen maken deel uit van hoofdstuk 15, afdeling 2, onderafdeling 1, getiteld « Fairness Tax ».

B.1.2. Artikel 43 van de bestreden wet vervangt in artikel 198, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 december 2012, de woorden « artikel 219bis » door de woorden « artikelen 219bis en 219ter ».

Aldus gewijzigd luidt artikel 198, § 1, 1° :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1° de vennootschapsbelasting, met inbegrip van de ingevolge de artikelen 219*bis* en 219*ter* verschuldigde afzonderlijke aanslagen, de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen, en de roerende voorheffing die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 tot ontlasting van de verkrijger heeft gedragen, doch met uitzondering van de ingevolge artikel 219 verschuldigde afzonderlijke aanslag ».

B.1.3. Artikel 44 van de bestreden wet vult artikel 207, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 december 2012, aan met de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* ».

Aldus luidt het tweede lid van het gewijzigde artikel 207 :

« Geen van deze aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79, noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in artikel 53, 24°, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten of voordelen van alle aard ingevolge artikel 219, noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor de uitgaven bedoeld in artikel 198, § 1, 9° en 12°, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194*quater*, § 2, vierde lid en de toepassing van artikel 194*quater*, § 4, noch op de meerwaarden bedoeld in artikel 217, 3°, noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* ».

B.1.4. Artikel 45 van de bestreden wet vervangt in artikel 218, § 1, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 24 december 2002, de woorden « wordt eventueel vermeerderd » door de woorden « en de afzonderlijke aanslag bedoeld in artikel 219*ter* worden eventueel vermeerderd ».

Aldus luidt de gewijzigde bepaling :

« De belasting berekend overeenkomstig de artikelen 215 tot 217 en de afzonderlijke aanslag bedoeld in artikel 219*ter* worden eventueel vermeerderd zoals vermeld in de artikelen 157 tot 168, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan.

In afwijking van de artikelen 160 en 165, vinden de beperking van de vermeerdering tot 90 pct. en de verhoging van de berekeningsgrondslag tot 106 pct. van de Rijksbelasting evenwel geen toepassing ».

B.1.5. Artikel 46 van de bestreden wet vult deel I, titel III, hoofdstuk III, afdeling II, van hetzelfde Wetboek aan met een artikel 219*ter*, luidende :

« Art. 219*ter*. § 1. Voor het belastbare tijdperk waarvoor dividenden worden uitgekeerd in de zin van artikel 18, eerste lid, 1° tot 2°*bis*, wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd die berekend wordt overeenkomstig de bepalingen van de hierna volgende paragrafen.

Deze afzonderlijke aanslag staat los van, en komt in voorkomend geval bovenop de andere aanslag of aanslagen die overeenkomstig andere bepalingen van dit Wetboek of in voorkomend geval in uitvoering van bijzondere wetsbepalingen verschuldigd zijn.

§ 2. De grondslag van deze afzonderlijke aanslag wordt gevormd door het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216.

§ 3. De aldus vastgestelde belastbare grondslag wordt verminderd met het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves. De opname van voorheen belaste reserves wordt voor de toepassing van deze vermindering bij voorrang aangerekend op de laatst aangelegde reserves.

Voor het aanslagjaar 2014 kunnen de voor datzelfde aanslagjaar uitgekeerde dividenden nooit geacht worden afkomstig te zijn van de voor datzelfde aanslagjaar belaste reserves.

§ 4. Het bekomen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen,

- enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal, en,
- anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden.

§ 5. De overeenkomstig de vorige paragrafen vastgestelde grondslag kan op geen enkele andere manier worden beperkt of verminderd.

§ 6. De afzonderlijke aanslag is gelijk aan 5 pct. van de aldus berekende grondslag.

§ 7. Vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarvoor de dividenden worden uitgekeerd, zijn niet aan de voormelde aanslag onderworpen ».

B.1.6. Artikel 47 van de bestreden wet vult artikel 233 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 11 mei 2007, aan met een derde lid, luidende :

« Bovendien wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd volgens de regels bepaald in artikel 219*ter*. Wat de Belgische inrichtingen betreft, wordt voor de toepassing van deze regeling onder ' uitgekeerde dividenden ' verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden, dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap ».

B.1.7. Artikel 48 van de bestreden wet vult artikel 246, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 29 maart 2012, aan met een bepaling onder 3°, luidende :

« 3° onverminderd de toepassing van artikel 218, wordt de afzonderlijke aanslag vermeld in artikel 233, derde lid berekend tegen 5 pct. ».

B.1.8. Artikel 49 van de bestreden wet vervangt in artikel 463*bis*, § 1, 1°, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 11 mei 2007, de woorden « , 219*bis* en 246, eerste lid, 2° » door de woorden « , 219*bis*, 219*ter* en 246, eerste lid, 2° en 3° ».

De aldus gewijzigde paragraaf 1, 1°, luidt :

« Als aanvullende crisisbijdrage worden uitsluitend in het voordeel van de Staat, 3 opcentiemen gevestigd :

1° op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting voor rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2° en 3°, en, voor de in artikel 227, 2° en 3° beoogde belastingplichtigen met uitzondering van de vreemde Staten en hun staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen, op de belasting van niet-inwoners met inbegrip van de afzonderlijke aanslagen vermeld in de artikelen 219, 219*bis*, 219*ter* en 246, eerste lid, 2° en 3° : de aanvullende crisisbijdragen worden berekend op die belastingen vastgesteld :

- vóór verrekening van de voorafbetalingen vermeld in de artikelen 218, 226 en 246, eerste lid, 1°, en tweede lid, van de voorheffingen, van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en van het belastingkrediet vermeld in de artikelen 277 tot 296;

- vóór toepassing van de vermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen als vermeld in het eerste streepje zijn gedaan ».

B.1.9. Artikel 50 van de bestreden wet voegt in artikel 275⁷ van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 7 november 2011, tussen het derde en het vierde lid een nieuw lid in, luidende :

« De Koning kan het in het derde lid bepaalde percentage bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, verhogen voor de in dit artikel bedoelde werkgevers die, hetzij als kleine vennootschappen worden aangemerkt op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, hetzij natuurlijke personen zijn die *mutatis mutandis* beantwoorden aan de criteria voorzien in dit artikel 15. De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit lid genomen besluiten ».

B.1.10. Artikel 51 van de bestreden wet bepaalt :

« De artikelen 43 tot 49 treden in werking met ingang van het aanslagjaar 2014.

Elke wijziging die vanaf 28 juni 2013 aangebracht werd of wordt aan de afsluitdatum van het boekjaar blijft zonder uitwerking voor de toepassing van de maatregelen in deze onderafdeling.

Artikel 50 is van toepassing op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2014 ».

B.2. Het Hof moet de omvang van het beroep tot vernietiging bepalen op basis van het verzoekschrift en inzonderheid van de uiteenzetting van de middelen. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waartegen middelen zijn gericht.

De partijen zijn het erover eens dat de middelen enkel gericht zijn tegen de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, die de « Fairness Tax » betreffen. Het Hof beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot die bepalingen en spreekt zich niet uit over de grondwettigheid van de artikelen 50 en 51, derde lid, van dezelfde wet, die geen betrekking hebben op de bestreden maatregel.

Ten aanzien van de situering van de bestreden bepalingen

B.3.1. Vanaf het aanslagjaar 2014 worden Belgische vennootschappen en buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting, op grond van de artikelen 219^{ter} en 233, derde lid, van het WIB 1992, onderworpen aan een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting en in de belasting van de niet-inwoners.

B.3.2. Artikel 227 van het WIB 1992 bepaalt welke buitenlandse vennootschappen aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen. Volgens artikel 228 wordt bij het in aanmerking nemen van de belastbare inkomsten onder meer rekening gehouden met de winst van de Belgische inrichtingen van die vennootschappen. Artikel 229, § 1, eerste lid, bepaalt dat onder de uitdrukking « Belgische inrichting » moet worden verstaan « elke vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de beroepswerkzaamheden van een buitenlandse onderneming geheel of gedeeltelijk in België worden uitgeoefend ».

B.3.3. Uit de totstandkoming van de bestreden bepalingen blijkt dat zij tot doel hebben een belasting te heffen op winst die door ondernemingen wordt uitgekeerd, zonder dat daarover vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners werd betaald, omdat gebruik werd gemaakt van belastingvoordelen waarin de fiscale wetgeving voorziet (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

De nieuwe aanslag, « Fairness Tax » genoemd, is van toepassing indien, in hetzelfde belastbaar tijdperk, dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat van de vennootschap geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of met overgedragen fiscale verliezen. Voor de invulling van het begrip « uitgekeerde dividenden » wordt verwezen naar artikel 18, eerste lid, 1^o tot 2^o*bis*, van het WIB 1992.

B.3.4. De grondslag van de « Fairness Tax » wordt gevormd door « het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216 » (artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992).

De aldus vastgestelde belastbare grondslag wordt verminderd met het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves (artikel 219^{ter}, § 3, van het WIB 1992). Het verkregen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen, enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal en, anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden (artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992).

B.3.5. Inzake de belasting van de niet-inwoners is de afzonderlijke aanslag verbonden met de uitkering van een dividend door de buitenlandse vennootschap. Voor de Belgische inrichtingen van die vennootschappen bepaalt de wet een fictief dividend en wordt voor de toepassing van die regeling onder « uitgekeerde dividenden » verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap (artikel 233, derde lid, van het WIB 1992).

De afzonderlijke aanslag wordt gevestigd tegen een tarief van 5 pct. (artikel 219^{ter}, § 6, van het WIB 1992) vermeerderd met 3 pct. aanvullende crisisbelasting (artikel 463*bis*, § 1, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992), wat leidt tot een tarief van 5,15 pct. De « Fairness Tax » is niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting.

B.4. De parlementaire voorbereiding vermeldt omtrent de bestreden maatregel :

« Er wordt met ingang van het aanslagjaar 2014 in de vennootschapsbelasting en de belasting niet-inwoners vennootschappen een *Fairness Tax* ingevoerd.

Zij geldt in die gevallen waarin er voor hetzelfde belastbaar tijdperk enerzijds dividenden worden uitgekeerd, en anderzijds het fiscaal resultaat wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen verliezen.

Voor de berekening van de *Fairness Tax* wordt om te beginnen het bedrag aan uitgekeerde dividenden berekend dat niet in het uiteindelijk fiscaal resultaat terug te vinden is.

De dividenden die overeenkomstig artikel 537, WIB 92, daadwerkelijk het aldaar bedoelde tarief van 10 pct. hebben genoten, komen in geen geval in aanmerking voor de toepassing van de *Fairness Tax*.

Van dit bedrag aan dividenden dat niet in het uiteindelijk fiscaal resultaat terug te vinden is, wordt het deel van het dividendbedrag afgetrokken dat opgenomen is uit voorheen belaste reserves.

Om ' manipulaties ' tegen te gaan zullen wat ' voorheen belaste reserves ' betreft, enkel de reserves opgebouwd voor het aanslagjaar 2014 uit de toepassing van de maatregel gesloten worden.

Bij de identificatie van de oorsprong van een opname uit reserves wordt de LIFO-methode toegepast : *last in, first out*.

Het saldo wordt vervolgens beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen enerzijds de in mindering gebrachte overgedragen verliezen en de afgetrokken notionele intrestaftrek van het boekjaar zelf en anderzijds het fiscaal ' resultaat van het belastbare tijdperk ' na de eerste bewerking.

De overdracht van de aftrek voor risicokapitaal die nog altijd kan worden vrijgesteld overeenkomstig artikel 536, WIB 92 wordt niet in deze berekening betrokken.

Het voormelde fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk, is het resultaat na de zogenaamde eerste bewerking (in de zin van art. 74 van het KB/WIB 92). Onder andere omvat het dus niet de vrijgestelde meerwaarden op aandelen.

Op de aldus beperkte basis wordt het voormelde tarief van 5 pct. toegepast.

Deze afzonderlijke aanslag is niet als beroepskost aftrekbaar.

Deze maatregel is niet van toepassing op de vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen op geconsolideerde basis als kleine vennootschappen worden aangemerkt.

Deze afzonderlijke aanslag volgt de regels van de voorafbetalingen en is onderworpen aan de crisisbijdrage.

Er zal tot notificatie bij de Europese Commissie worden overgegaan.

Voorbeeld 1

Een vennootschap die een fiscaal resultaat van 1000 heeft (code 012/1040 van de aangifte) geeft het volgende aan :

Uitgekeerde dividenden (code 059/1320) : 600

Fiscaal resultaat na eerste bewerking (code 077/1430) : 1600

Definitief belaste inkomsten (code 099/1433) : 300

Aftrek voor risicokapitaal (code 103/1435) : 800

Vorige verliezen (code 106/1436) : 50

Belastbaar tegen gewoon tarief (code 112/1460) : 450

Toepassing van de maatregel

Deel van de dividenden dat niet in de belastbare basis terug te vinden is : $600 - 450 = 150$

Verhoudingsgewijze beperking : $(800 + 50) / 1600 = 53,12$ pct.

Basis voor minimumbelasting : $150 \times 53,12 \% = 79,68$

Afzonderlijke aanslag tegen 5 pct. = 3,98

Voorbeeld 2

Opname van reserves (negatief) : - 1000

verworpen uitgaven : 100

Dividenden : 3000

fiscaal resultaat na de eerste bewerking : 2100

Aftrekken (DBI buitenlandse dividenden) : - 100

Saldo : 2000

NIA : - 1000

vorige verliezen : - 1000

Overgedragen NIA : - 1000

belastbaar resultaat : 0

Toepassing van de maatregel

(1) Er zijn 3000 dividenden uitgekeerd en deze worden verantwoord door :

- 1000 als gevolg van opgenomen (reeds belaste) reserves van vorige boekjaren (uiterlijk aangelegd voor het aanslagjaar 2014)

(2) Van die 3000 dividenden vindt men uiteindelijk niets terug in het belastbaar resultaat, want het uiteindelijk belastbaar resultaat is 0. Dus de bruto basis voor de *Fairness Tax* is 3 000.

(3) 1000 van de uitgekeerde dividenden is afkomstig van belaste reserves en worden uit de bruto basis van de *Fairness Tax* gesloten. Dus $3\ 000 - 1\ 000 = 2\ 000$

(4) Verhoudingsgewijze beperking

Berekening teller : overgedragen verliezen (1 000) + NIA (1 000) = 2 000

Berekening noemer : fiscaal resultaat na de eerste bewerking is gelijk aan 2 100.

Berekening ratio : $2\ 000 / 2\ 100 = 95,23 \%$

DUS : berekening van de *Fairness Tax* is : Bruto basis (3) van 2 000 wordt verminderd met de ratio : $2\ 000 \times 95,23 \% = 1\ 904,76$

En die basis ondergaat de *Fairness Tax* van 5 pct. : $1\ 904,76 \times 5 \% = 95,23$ » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, pp. 13-15).

In het verslag namens de commissie voor Sociale Zaken van 15 juli 2013 geeft de minister in antwoord op enkele vragen en bemerkingen verdere toelichtingen in verband met de « *Fairness Tax* » :

« De minister antwoordt dat de *Fairness Tax* eigenlijk vrij eenvoudig is. Het gaat eigenlijk om een afzonderlijke aanslag die wordt geheven op het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk wordt onderworpen aan het tarief van vennootschapsbelasting.

Het bekomen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen :

- enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal,

en,

- anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden.

De minister verduidelijkt dat de *Fairness Tax* de DBI-aftrek, octrooiaftrek en investeringsaftrek ongemoeid laat. Enkel de notionele intrestaftrek en de overgedragen verliezen worden in aanmerking genomen voor de berekening van de afzonderlijke aanslag.

De maatregel is eigenlijk bedoeld om de uitwassen die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, in te perken. Deze uitwassen die eigenlijk wettelijk toegelaten zijn, hebben ertoe geleid dat sommige bedrijven eigenlijk *quasi* geen belasting meer betalen. Omdat dit niet rechtvaardig is t.o.v. de andere bedrijven en belastingplichtigen heeft de regering ervoor geopteerd om deze bedrijven toch ook te belasten via een afzonderlijke aanslag : namelijk de zogenaamde *Fairness Tax*.

De minister geeft aan dat de nieuwe maatregel voorgelegd is aan de Europese Commissie die zal controleren of de *Fairness Tax* conform is met de Europese regelgeving waaronder de moeder-dochter-richtlijn. De minister heeft er alle vertrouwen in dat de *Fairness Tax* de Europese toetsing zal doorstaan. De uitspraak van het Europees Hof van Justitie in het kader van het *Burda*-arrest van 26 juni 2008 (C-284/06) sterkt hem in zijn overtuiging dat de Europese Commissie de *Fairness Tax* niet zal beschouwen als een verdoken roerende bronheffing.

De minister bevestigt dat de *Fairness Tax* van toepassing is op de inkoop van eigen aandelen. De inkoop van eigen aandelen geeft aanleiding tot de betaling van een dividend. Dit dividend wordt in aanmerking genomen voor de berekening van de *Fairness Tax*.

De *Fairness Tax* heeft niet als doel om bedrijven aan te sporen om geen dividenden uit te betalen. Als een bedrijf geen dividenden uitkeert, zal er uiteraard ook geen *Fairness Tax* verschuldigd zijn. Dit is enkel het geval als het bedrag aan uitgekeerde dividenden hoger is dan het uiteindelijk fiscaal resultaat.

Voor wat de belasting van niet-verblijfhouders betreft is voorzien in de berekening van een fictief dividend. Het buitenlands resultaat inzake dividenden wordt toegewezen aan de Belgische inrichting in de verhouding tussen het buitenlands fiscaal resultaat en het Belgische fiscaal resultaat. Deze bepaling is noodzakelijk om discriminatie te vermijden.

Tenslotte antwoordt de minister dat de verwachte budgettaire opbrengst van de *Fairness Tax* berekend is door de Studiedienst van de FOD Financiën op basis van beschikbare statistische gegevens in verband met de aftrek voor overgedragen verliezen en risicokapitaal. Het verschil tussen de geraamde opbrengst tussen 2013 en 2014 is te verklaren door het feit dat voor 2013 enkel rekening is gehouden met voorafbetalingen en voor 2014 zowel met invorderingen als met voorafbetalingen. Daarom is het bedrag voor 2014 hoger dan voor 2013. De minister verduidelijkt dat het om nettocijfers gaat. Dit betekent dat de 50 miljoen euro aan lastenverlagingen die ten goede komt aan de kmo's (zie artikel 49 (nieuw) eigenlijk van het totaal bedrag voor 2014 moet worden afgetrokken. De totale verwachte opbrengst van de *Fairness Tax* voor 2014 bedraagt 215 miljoen euro, waarvan 50 miljoen euro wordt afgetrokken. Er blijft dus voor 2014 een verwachte netto-opbrengst over van 165 miljoen euro » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

B.5. Uit het bovenstaande blijkt dat de bestreden maatregel bedoeld is om de gevolgen in te perken die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, doordat zij ertoe zouden hebben geleid dat sommige vennootschappen geen of *quasi* geen belastingen meer betalen. Aldus zou worden beoogd discriminatie tussen belastingplichtigen te vermijden.

Ten gronde

B.6.1. De verzoekende partij voert in het eerste onderdeel van het eerste middel aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het « VWEU »).

B.6.2. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan: het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is toepasselijk ten aanzien van alle rechten en alle vrijheden, met inbegrip van die welke voortvloeien uit internationale verdragen die België binden. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.6.3. Artikel 49 van het VWEU bepaalt :

« In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld ».

B.7.1. Volgens de verzoekende partij zou de « *Fairness Tax* » de buitenlandse vennootschappen verhinderen om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen voor de uitoefening van hun activiteiten in België, nu ze verschillend worden behandeld naargelang ze hun activiteit in België uitoefenen via een vaste inrichting dan wel via een dochtermaatschappij.

Wanneer een buitenlandse vennootschap, gevestigd binnen de Europese Unie, haar economische activiteiten in België uitoefent door middel van een afzonderlijke dochtervennootschap zal zij met de toepassing van de « *Fairness Tax* » worden geconfronteerd indien uit de resultaten van de Belgische dochteronderneming een dividend wordt uitgekeerd. Een dergelijke dividenduitkering zal enkel worden beïnvloed door de resultaten van en de beslissingen genomen door de Belgische dochtervennootschap. De Belgische dochteronderneming die winst uitkeert aan de moedermaatschappij zal zijn onderworpen aan de betwiste belasting, ongeacht of de moedermaatschappij al dan niet zelf winst uitkeert. Bij een volledige reservering van de winst van de Belgische dochteronderneming zal geen « *Fairness Tax* » verschuldigd zijn, ongeacht of de buitenlandse onderneming al dan niet een dividend uitkeert.

Wanneer een buitenlandse vennootschap, gevestigd binnen de Europese Unie, haar economische activiteiten in België uitoefent door middel van een vaste inrichting, zal zij met de toepassing van de « *Fairness Tax* » worden geconfronteerd naargelang de buitenlandse vennootschap al dan niet een dividend uitkeert. Indien de buitenlandse vennootschap geen dividend uitkeert, zal geen taks verschuldigd zijn, ook al is er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis gevloeid. Indien de buitenlandse vennootschap daarentegen een dividend uitkeert, zal steeds een « *Fairness Tax* » verschuldigd zijn, ook al is er geen winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis gevloeid. De « *Fairness Tax* » wordt in dat geval mede beïnvloed door de resultaten van en de beslissingen inzake de activiteiten die zich niet in België afspelen en dus volkomen vreemd zijn aan de activiteiten van de Belgische vaste inrichting. De buitenlandse onderneming kan dus worden belast op haar buitenlandse winst, enkel omdat ze een vaste inrichting heeft in België.

Aldus zou de buitenlandse vennootschap die opteert voor een Belgische vaste inrichting in het systeem van de bestreden belasting minder gunstig worden behandeld, wat niet in overeenstemming zou zijn met de vrijheid van vestiging gewaarborgd door artikel 49 van het VWEU.

B.7.2. De verzoekende partij ziet ook een discriminatie op grond van nationaliteit tussen de vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en een Belgische vennootschap. De vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen kunnen worden onderworpen aan de bestreden belasting ondanks het feit dat de volledige winst die kan worden toegerekend aan de Belgische vaste inrichting werd gereserveerd of geherinvesteerd in België, terwijl die belasting niet van toepassing is op de Belgische vennootschap wanneer die haar volledige winst reserveert of herinvesteert. Die ongelijke behandeling zou een schending vormen van het gelijkheidsbeginsel en van de vrijheid van vestiging, wat verboden is door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het VWEU.

B.8. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het eerste onderdeel van het eerste middel, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 1. Moet artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij :

a) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis is gevloeid, terwijl vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische dochteronderneming niet onderworpen zijn aan een dergelijke belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of de dochteronderneming al dan niet een dividend heeft uitgekeerd;

b) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, bij een volledige reservering van de Belgische winst, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, terwijl Belgische vennootschappen bij een volledige reservering van de winst niet aan een dergelijke belasting zijn onderworpen ? ».

B.9. Bij zijn arrest van 17 mei 2017 (C-68/15, X.) heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag geantwoord :

« 35. Met het oog op het onderzoek van deze vraag, zoals deze is gesteld, zij vooraf eraan herinnerd dat de zetel van een vennootschap - net als de nationaliteit van een natuurlijke persoon - dient om haar binding aan de rechtsorde van een staat te bepalen (zie onder meer arresten van 28 januari 1986, *Commissie/Frankrijk*, 270/83, EU: C: 1986: 37, punt 18, en 14 december 2000, *AMID*, C-141/99, EU: C: 2000: 696, punt 20).

36. Hieruit volgt dat het bij de toepassing van een nationale belastingregeling als die van het hoofdgeding op enerzijds een ingezeten dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap en anderzijds een ingezeten vaste inrichting van een dergelijke vennootschap gaat om de fiscale behandeling van een ingezeten respectievelijk niet-ingezeten vennootschap.

37. *In casu* staat evenwel vast dat de litigieuze Belgische belastingregeling ingezeten vennootschappen - met inbegrip van ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - op dezelfde manier behandelt als niet-ingezeten vennootschappen. Al deze vennootschappen zijn immers aan de ' *fairness tax* ' onderworpen wanneer zij dividenden uitkeren in de omstandigheden die in de punten 31 en 32 hierboven zijn omschreven.

38. Bijgevolg moet de gestelde vraag in die zin worden opgevat dat de verwijzende rechter hiermee wenst te vernemen of de vrijheid van vestiging aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - met inbegrip van ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn aan een belasting als de ' *fairness tax* ' wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke fiscale resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

39. De door artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de Europese Unie toegekende vrijheid van vestiging omvat voor hen de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. Overeenkomstig artikel 54 VWEU brengt zij voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40. Wat de behandeling in de lidstaat van ontvangst betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 49, eerste alinea, tweede volzin, VWEU aan de marktdeelnemers uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, en dat die vrije keuze dus niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (beschikking van 4 juni 2009, *KBC Bank en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 en C-499/07, EU: C: 2009: 339, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. Met betrekking tot de fiscale bepalingen volgt uit de rechtspraak van het Hof dat elke lidstaat zelf zijn eigen fiscale stelsel inzake de belasting van winsten mag inrichten, voor zover hij daarbij het Unierecht in acht neemt en voor zover deze winsten onder de fiscale bevoegdheid van de betrokken lidstaat vallen. De lidstaat van ontvangst kan dus vrijelijk het belastbare feit, de belastbare grondslag en het belastingtarief vaststellen die van toepassing zijn op de verschillende vestigingsvormen van de vennootschappen die actief zijn in die lidstaat, op voorwaarde dat hij niet-ingezeten vennootschappen niet discrimineert ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, punt 47, en 26 juni 2008, *Burda*, C-284/06, EU: C: 2008: 365, punt 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42. Van discriminatie kan slechts sprake zijn indien verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of dezelfde regels op verschillende situaties (arresten van 14 februari 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU: C: 1995: 31, punt 30, en 1 december 2011, *Commissie/Hongarije*, C-253/09, EU: C: 2011: 795, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43. *In casu* staat vast dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, en een ingezeten vennootschap, daaronder begrepen een dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap, in beginsel dezelfde fiscale behandeling genieten, aangezien zij beide onderworpen zijn aan de ' *fairness tax* ' wanneer zij dividenden uitkeren die - omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingregeling voorziet - niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen.

44. Voor zover uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting - anders dan een ingezeten vennootschap, waarvan het wereldwijde inkomen onderworpen is aan de vennootschapsbelasting - in die lidstaat slechts belasting verschuldigd is over de winst die deze vaste inrichting genereert, zou de situatie er evenwel anders kunnen uitzien - en zou de *in casu* aan de orde zijnde regeling dus een beperking van de vrijheid van vestiging kunnen vormen - indien de wijze waarop de belastbare grondslag van de ' *fairness tax* ' wordt vastgesteld *de facto* met zich meebrengt dat deze niet-ingezeten vennootschap ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap.

45. Volgens de Belgische regering bepaalt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling dat bij dergelijke niet-ingezeten vennootschappen een fictief dividend wordt berekend met het oog op de vaststelling van de belastbare grondslag van de ' *fairness tax* ', zodat in deze regeling rekening wordt gehouden met dit verschil in berekeningswijze van de belastbare grondslag. Daardoor wordt volgens haar discriminatie voorkomen.

46. X en de Europese Commissie stellen zich daarentegen op het standpunt dat de gehanteerde berekeningswijze ertoe kan leiden dat niet-ingezeten vennootschappen zwaarder worden belast. In dit verband voert X aan dat deze berekeningswijze in bepaalde situaties tot gevolg heeft dat die niet-ingezeten vennootschappen ook ' *fairness tax* ' moeten betalen over niet door Belgische vaste inrichtingen gegenereerde winsten. Voorts wijst de Commissie erop dat ingezeten vennootschappen, daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen, slechts aan de ' *fairness tax* ' onderworpen zijn wanneer zij daadwerkelijk dividenden uitkeren, terwijl niet-ingezeten vennootschappen die in de betrokken lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, aan deze belasting zijn onderworpen wanneer zij dividenden uitkeren, ook al maken de winsten van deze vaste inrichting geen deel uit van de door deze niet-ingezeten vennootschap uitgekeerde dividenden.

47. *In casu* staat het aan de verwijzende rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om - rekening houdend met alle elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling en met de nationale belastingwetgeving in haar geheel - na te gaan of de berekeningswijze van de belastbare grondslag ervoor zorgt dat niet-ingezeten vennootschappen die in België actief zijn door middel van een vaste inrichting, in geen enkele situatie fiscaal minder gunstig worden behandeld dan ingezeten vennootschappen (zie in die zin arrest van 17 september 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU: C: 2015: 608, punt 48).

48. In het kader van dat onderzoek zal de verwijzende rechter er rekening mee moeten houden dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling tot doel heeft om onder de Belgische fiscale bevoegdheid vallende winsten te belasten die zijn uitgekeerd maar ten aanzien waarvan België zijn fiscale bevoegdheid niet heeft uitgeoefend omdat gebruikgemaakt is van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Wanneer de berekeningswijze van de belastbare grondslag van een niet-ingezeten vennootschap ertoe leidt dat deze vennootschap de belasting ook dient te betalen ter zake van winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van die lidstaat valt, wordt die niet-ingezeten vennootschap dus ongunstiger behandeld dan een ingezeten vennootschap.

49. Indien uit dit onderzoek blijkt dat sprake is van een dergelijke behandeling, moet worden aangenomen dat een belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van de vrijheid van vestiging oplevert.

50. Een dergelijke beperking kan enkel worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of indien zij wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51. In herinnering zij gebracht dat bij het onderzoek of een grensoverschrijdende situatie vergelijkbaar is met een interne situatie, rekening moet worden gehouden met de doelstelling van de betrokken nationale belastingregeling (zie in die zin arresten van 8 november 2012, *Commissie/Finland*, C-342/10, EU: C: 2012: 688, punt 36, en 2 juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, punt 48).

52. In het licht van een belastingregeling van de lidstaat van ontvangst die beoogt te voorkomen dat de in deze staat gemaakte winsten worden uitgekeerd terwijl de belastingplichtige er geen belastingen over heeft betaald omdat hij heeft gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet, is de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige die in deze lidstaat een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, vergelijkbaar met die van een ingezeten belastingplichtige. In beide gevallen heeft die belastingregeling immers tot doel de betrokken lidstaat in staat te stellen zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot de winsten die onder zijn fiscale bevoegdheid vallen (zie in die zin arresten van 14 november 2006, *Kerckhaert en Morres*, C-513/04, EU: C: 2006: 713, punt 19, en 3 september 2014, *Commissie/Spanje*, C-127/12, niet gepubliceerd, EU: C: 2014: 2130, punten 77 en 78).

53. In het licht van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling is de situatie van een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, dus vergelijkbaar met die van een ingezeten vennootschap, daaronder begrepen een ingezeten dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap.

54. De beperking kan dus enkel worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval moet de beperking bovendien geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor de verwezenlijking van dat doel (arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55. De Belgische regering heeft betoogd dat een eventuele beperking van de in het geding zijnde vrijheid wordt gerechtvaardigd door twee redenen van algemeen belang, te weten de doelstelling een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te garanderen en de doelstelling misbruik te bestrijden.

56. In dit verband hoeft enkel te worden geconstateerd dat deze twee doelstellingen weliswaar dwingende redenen van algemeen belang vormen die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen (zie arrest van 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU: C: 2012: 415, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling niet geschikt is om de verwezenlijking van die doelstellingen te garanderen, zodat zij - in een geval als dat van het hoofdgeding - een eventuele beperking van de vrijheid van vestiging niet kunnen rechtvaardigen.

57. In de eerste plaats strekt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling er immers toe belasting te heffen over de onder de Belgische fiscale bevoegdheid vallende winsten die zijn uitgekeerd zonder door die lidstaat te zijn belast, zodat zij geenszins beoogt de heffingsbevoegdheid tussen het Koninkrijk België en een andere lidstaat te verdelen.

58. In de tweede plaats heeft zij tot doel de effecten te beperken van de toepassing van de belastingvoordelen waarin de nationale belastingregeling voorziet, zodat zij er op zich niet toe strekt misbruik te vermijden.

59. Voorts kan een eventuele beperking van de vrijheid van vestiging evenmin worden gerechtvaardigd met het argument dat de litigieuze regeling in bepaalde situaties tot gevolg kan hebben dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, fiscaal gunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap.

60. De omstandigheid dat een nationale belastingregeling niet-ingezeten vennootschappen benadeelt, kan immers niet worden gecompenseerd door het feit dat zij in andere situaties kan leiden tot een gunstige behandeling van dergelijke vennootschappen (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, punten 38 en 39).

61. Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de vrijheid van vestiging aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - aan een belasting als de ' *fairness tax* ' onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Dit geldt evenwel enkel indien de wijze waarop de belastbare grondslag van deze belasting wordt bepaald in de praktijk niet tot gevolg heeft dat niet-ingezeten vennootschappen ongunstiger worden behandeld dan ingezeten vennootschappen. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit het geval is ».

B.10. Wat het eerste onderdeel van het eerste middel betreft, blijkt uit het hiervoor aangehaalde antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag dat artikel 49 van het VWEU, dat de vrijheid van vestiging waarborgt, zich als dusdanig niet verzet tegen de bestreden bepalingen, volgens welke zowel buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting als Belgische vennootschappen, waaronder Belgische dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen, aan de « Fairness Tax » onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen, omdat zij gebruik hebben gemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Dit geldt evenwel enkel op voorwaarde dat de wijze waarop de belastbare grondslag van die belasting wordt bepaald in de praktijk « in geen enkele situatie » tot gevolg heeft dat die buitenlandse vennootschappen fiscaal ongunstiger worden behandeld dan Belgische vennootschappen. Het Hof van Justitie verduidelijkt dat er wel een schending is van de vrijheid van vestiging wanneer de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor een buitenlandse vennootschap ertoe leidt dat die vennootschap de belasting ook dient te betalen over de winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt.

Volgens het Hof van Justitie behoort het tot de bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof om - rekening houdend met alle elementen van de aan de orde zijnde belastingregeling en met de nationale belastingwetgeving in haar geheel - te beoordelen of de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting ertoe kan leiden dat er sprake is van een dergelijke minder gunstige behandeling.

B.11. Tegen de berekeningswijze van de « Fairness Tax » in de belasting van de niet-inwoners, zoals geregeld in artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, voert de verzoekende partij nog een ander middel aan, dat is afgeleid uit de schending van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd in artikel 170, § 1, van de Grondwet, dat vereist dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan de belastingplichtige kan uitmaken wat de belastbare grondslag is van een verschuldigde belasting.

Meer bepaald voert de verzoekende partij in het eerste onderdeel van het tweede middel aan dat voor de berekening van de belasting voor de niet-inwoners niet zou blijken wat wordt bedoeld met het « globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap » en met de « bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden ». Er zou ook niet blijken hoe de « Fairness Tax » moet worden berekend wanneer het hoofdhuis een dividend uitkeert uit zijn reserves maar het globaal resultaat negatief is of lager dan het resultaat van de Belgische vaste inrichting. Ten slotte zou de Nederlandse tekst van de bestreden bepaling inhoudelijk niet overeenstemmen met de Franse tekst.

Vermits een nader onderzoek van het eerste onderdeel van het eerste middel vereist dat geen twijfel kan bestaan omtrent de duidelijkheid van de in het geding zijnde bepaling in het licht van artikel 170, § 1, van de Grondwet, dient eerst het eerste onderdeel van het tweede middel te worden onderzocht.

Overigens verzet ook het recht van de Europese Unie zich tegen een belastingregeling die het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Een dergelijke regeling voldoet niet aan de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (HvJ, 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, punten 57 en 58).

B.12.1. Volgens artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 wordt in de belasting van de niet-inwoners een afzonderlijke aanslag gevestigd, volgens de regels bepaald in artikel 219ter, dat geldt voor de aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen.

Zoals is vermeld in B.3.4, wordt de grondslag van de « Fairness Tax » voor de Belgische vennootschappen, met inbegrip van Belgische dochtervennootschappen van in andere lidstaten gevestigde moedervennootschappen, gevormd door « het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216 » (artikel 219ter, § 2, van het WIB 1992).

De aldus vastgestelde belastbare grondslag wordt verminderd met het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves (artikel 219ter, § 3, van het WIB 1992). Het verkregen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen, enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal en, anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden (artikel 219ter, § 4, van het WIB 1992).

B.12.2. Terwijl voor de in B.12.1 vermelde vennootschappen rekening wordt gehouden met de werkelijk door de vennootschap bruto uitgekeerde dividenden, bepaalt de wet voor de Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen daarentegen een fictief dividend en wordt voor de toepassing van die regeling onder « uitgekeerde dividenden » verstaan, « het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden, dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap » (artikel 233, derde lid, van het WIB 1992). Die afwijkende berekeningswijze van de grondslag van de « Fairness Tax » voor de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen vloeit voort uit het feit dat de Belgische inrichting zelf geen dividenden kan uitkeren en werd door de wetgever noodzakelijk geacht teneinde discriminaties ten aanzien van Belgische vennootschappen te vermijden (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 39).

B.13. Noch uit de bewoordingen van die bepaling, noch uit de parlementaire voorbereiding blijkt evenwel op welke wijze voor wat de belasting van de niet-inwoners betreft « de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden » alsook « het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap » moeten worden vastgesteld. Met name is het onduidelijk of, voor het bepalen van de door de buitenlandse vennootschap « uitgekeerde dividenden », de Belgische dan wel de buitenlandse fiscale kwalificatie in aanmerking dient te worden genomen. Evenmin kan worden vastgesteld of het « globaal boekhoudkundig resultaat » van de buitenlandse vennootschap dient te worden vastgesteld overeenkomstig de buitenlandse regels waaraan die vennootschap onderworpen is, dan wel of dat resultaat dient te worden omgezet naar de Belgische boekhoudkundige regels. De parlementaire voorbereiding (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 37) heeft geen verduidelijking geboden. In dit verband moet bovendien een verschil worden vastgesteld tussen de Nederlandse en de Franse wettetekst. Terwijl de Nederlandse tekst verwijst naar het gedeelte van het dividend dat « verhoudingsgewijs » overeenstemt met het aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal resultaat van de buitenlandse vennootschap ontbreekt een verwijzing naar een dergelijke proportionele verdeling in de Franse tekst.

Voorts blijkt niet uit de bestreden bepaling op welke wijze de belastbare grondslag voor de Belgische inrichting dient te worden vastgesteld indien de buitenlandse vennootschap nog andere buitenlandse inrichtingen heeft of indien de vennootschap een negatief resultaat realiseert in het land van het hoofdhuis of in de landen waar zij een vaste inrichting heeft. Ten slotte is evenmin duidelijk welke reserves in de belasting van de niet-inwoners in mindering kunnen worden gebracht van de belastbare basis van de betwiste belasting.

B.14.1. Vermits aldus niet duidelijk is op welke wijze de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor de buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting dient te worden vastgesteld, doet het bestreden artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 op onevenredige wijze afbreuk aan het beginsel volgens hetwelk iedere belastingplichtige met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel moet kunnen bepalen dat op hem zal worden toegepast. Dit geldt des te meer nu de « Fairness Tax » is onderworpen aan voorafbetalingen, zodat een belastingvermeerdering wordt toegepast indien te weinig werd voorafbetaald.

Artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, zoals ingevoerd bij artikel 47 van de bestreden wet, is bijgevolg in strijd met het fiscaal wettigheidsbeginsel zoals gewaarborgd bij artikel 170, § 1, van de Grondwet.

B.14.2. Het eerste onderdeel van het tweede middel is gegrond zodat artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 dient te worden vernietigd. Bijgevolg dient niet te worden onderzocht of de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » ertoe leidt dat in de belasting van de niet-inwoners winst wordt belast die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt. Het eerste onderdeel van het eerste middel dient derhalve niet te worden onderzocht.

B.15.1. In het tweede onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

De bestreden belasting zou volgens de verzoekende partij moeten worden beschouwd als een bronbelasting, wanneer ze wordt geheven op de winst die door de dochteronderneming wordt uitgekeerd aan de moedermaatschappij, terwijl artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.

B.15.2. In het derde onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn.

Volgens de verzoekende partij zou de « Fairness Tax » tot gevolg hebben dat dividenden voor meer dan 5 pct. in aanmerking worden genomen voor de Belgische vennootschapsbelasting, wat ertoe zou leiden dat het systeem niet langer in overeenstemming zou zijn met artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn.

B.15.3. Artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt :

« Iedere lidstaat blijft bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij.

Indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, mag het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst ».

Artikel 5, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt :

« De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting ».

B.16. Alvorens uitspraak te doen over het tweede en het derde onderdeel van het eerste middel, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 2. Moet artikel 5, lid 1, van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten aldus worden geïnterpreteerd dat er sprake is van een bronbelasting wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft dat bij een winstuitkering van een dochteronderneming aan de moedermaatschappij een belasting wordt opgelegd doordat in hetzelfde belastbare tijdperk dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen fiscale verliezen, terwijl de winst op basis van de nationale wetgeving niet belastbaar zou zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleef en niet aan de moedermaatschappij werd uitgekeerd ?

3. Moet artikel 4, lid 3, van de richtlijn 2011/96/EU aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting wordt geheven op de uitkering van dividenden, indien die regeling tot gevolg heeft dat indien een vennootschap een ontvangen dividend in een later jaar uitkeert dan het jaar waarin ze het zelf heeft ontvangen, ze belast wordt op een deel van het dividend dat de drempel bepaald in het vermelde artikel 4, lid 3, van de richtlijn overschrijft, terwijl dat niet het geval is wanneer die vennootschap een dividend opnieuw uitkeert in het jaar waarin ze het ontvangt ? ».

B.17. Bij zijn voormelde arrest van 17 mei 2017 heeft het Hof van Justitie op de beide prejudiciële vragen geantwoord :

« Tweede vraag

62. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij een belasting als de ' *fairness tax* ' wordt ingevoerd waaraan zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

63. Uit vaste rechtspraak van het Hof vloeit voort dat een belasting slechts als een bronbelasting in de zin van artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn kan worden aangemerkt indien aan drie cumulatieve criteria is voldaan. Ten eerste moet de belasting worden ingehouden in de staat waar de dividenden worden uitgekeerd en moet het belastbare feit ervan bestaan in de uitkering van dividenden of van elke andere opbrengst van de waardepapieren, ten tweede moet de grondslag van de belasting de opbrengst van de waardepapieren zijn, en ten derde moet de belastingplichtige de houder van die waardepapieren zijn (zie naar analogie arrest van 24 juni 2010, *P. Ferrero en C.* en *General Beverage Europe*, C-338/08 en C-339/08, EU: C: 2010: 364, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64. Met partijen in het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat een belasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde ' *fairness tax* ' aan de eerste twee voorwaarden voldoet. Het belastbare feit van deze belasting is immers de uitkering van dividenden en de grondslag ervan wordt berekend op basis van het uitgekeerde bedrag.

65. Aan de derde voorwaarde is echter niet voldaan. De belastingplichtige van een belasting als de ' *fairness tax* ' is immers niet de houder van de waardepapieren, maar de uitkerende vennootschap.

66. Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het betoog van X en de Commissie dat *in casu* voorrang moet worden gegeven aan een benadering die gebaseerd is op economische beoordelingen. In dit verband kan ermee worden verstaan in herinnering te brengen dat het Hof een dergelijke benadering reeds van de hand heeft gewezen in het arrest van 26 juni 2008, *Burda* (C-284/06, EU: C: 2008: 365, punten 58-62).

67. Aangezien niet voldaan is aan de derde voorwaarde om te kunnen spreken van een bronbelasting in de zin van artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn, kan een belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is geen bronbelasting vormen in de zin van die bepaling.

68. Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij een belasting als de ' *fairness tax* ' wordt ingevoerd waaraan zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

Derde vraag

69. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, onder *a*), van de moeder-dochterrichtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 % .

70. Uit overweging 3 van de moeder-dochterrichtlijn blijkt dat deze richtlijn dubbele belasting over winstuitkeringen door dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen op het niveau van de moedermaatschappij beoogt uit te sluiten.

71. Daartoe laat artikel 4, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn de lidstaten de keuze tussen twee stelsels, te weten een stelsel van vrijstelling en een stelsel van verrekening (zie in die zin arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, punt 44). Overeenkomstig de overwegingen 7 en 9 van die richtlijn preciseert die bepaling immers dat wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt buiten het geval waarin de dochteronderneming wordt geliquideerd, de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting zich ofwel moeten onthouden van het belasten van die winst, ofwel de winst moeten belasten maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting de mogelijkheid moeten bieden om van de verschuldigde belasting het gedeelte van de belasting af te trekken dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming of enigerlei kleindochteronderneming.

72. Artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt evenwel dat iedere lidstaat bevoegd blijft om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet kunnen worden afgetrokken van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Nog volgens die bepaling mogen de aan de deelneming verbonden beheerskosten, indien zij in het bedoelde geval forfaitair worden vastgesteld, niet meer dan 5 % van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst bedragen.

73. Artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn beoogt dus te vermijden dat de winsten die aan een ingezeten moedermaatschappij worden uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming, eerst worden belast op het niveau van de dochteronderneming in haar vestigingsstaat en daarna nog eens op het niveau van de moedermaatschappij in de vestigingsstaat van deze laatste.

74. *In casu* volgt uit de verwijzingsbeslissing dat het Koninkrijk België bij de uitvoering van de moeder-dochterrichtlijn heeft gekozen voor het vrijstellingsstelsel. Bovendien heeft deze lidstaat gebruikgemaakt van de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn geboden mogelijkheid. De winsten van niet-ingezeten dochterondernemingen van Belgische moedermaatschappijen worden dus ten belope van 95 % vrijgesteld.

75. Voorts staat vast dat de ' *fairness tax* ' in het geval waarin een niet-ingezeten dochteronderneming aan een ingezeten moedermaatschappij winst heeft uitgekeerd die pas na het jaar van de ontvangst daarvan door die moedermaatschappij wordt uitgekeerd, tot gevolg heeft dat deze winst voor een groter gedeelte dan het in artikel 4, lid 3, vastgestelde plafond van 5 % wordt belast, en dus aanleiding geeft tot een dubbele belasting over die winst.

76. Vervolgens rijst de vraag of een dergelijke dubbele heffing in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn.

77. De Belgische en de Franse regering stellen zich op het standpunt dat een dooruitdeling van winst door een moedermaatschappij aan haar aandeelhouders niet binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, onder *a*), van de moeder-dochterrichtlijn valt. Deze bepaling is volgens hen immers enkel van toepassing wanneer een moedermaatschappij winsten ontvangt die door haar dochteronderneming zijn uitgekeerd.

78. Een dergelijke uitlegging, die niet voortvloeit uit de bewoordingen van die bepaling, noch uit de context of de doelstellingen ervan, kan niet worden aanvaard.

79. In de eerste plaats houdt artikel 4, lid 1, onder *a*), van de moeder-dochterrichtlijn, dat voorschrijft dat de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van de vaste inrichting ' zich onthouden van het belasten van deze winst ', voor de lidstaten een verbod in om de winst die een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitkeert, te belasten bij de moedermaatschappij of haar vaste inrichting, zonder evenwel te maken naargelang het belastbare feit van de aan de moedermaatschappij opgelegde belasting de ontvangst van die winst dan wel de uitkering ervan is.

80. In de tweede plaats beoogt de moeder-dochterrichtlijn, zoals in de punten 70 en 71 hierboven reeds is vermeld, dubbele belasting over winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd, op het niveau van de moedermaatschappij uit te sluiten. Indien de lidstaat van de moedermaatschappij die winst op het niveau van deze maatschappij evenwel belast bij dooruitdeling en deze belastingheffing *de facto* tot gevolg heeft dat die winst wordt belast voor een groter gedeelte dan 5 % - het in artikel 4, lid 3, van die richtlijn vastgestelde plafond - vindt op het niveau van de moedermaatschappij een door de richtlijn verboden dubbele belastingheffing plaats.

81. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, wordt aan deze vaststelling niet afgedaan door punt 105 van het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU: C: 2006: 774), aangezien het Hof zich in dat punt enkel heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met de moeder-dochterrichtlijn van bepaalde regels voor de berekening van het bedrag van de voorheffing op de vennootschapsbelasting in geval van dooruitdeling door een ingezeten moedermaatschappij van dividenden die zij van een niet-ingezeten dochteronderneming heeft ontvangen, en niet over de verenigbaarheid met die richtlijn van de heffing van deze belasting in een dergelijk geval.

82. Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, onder *a*), van de moeder-dochterrichtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 % ».

B.18. Met betrekking tot het tweede onderdeel van het eerste middel oordeelt het Hof van Justitie in het antwoord op de tweede prejudiciële vraag dat de volgende cumulatieve voorwaarden vervuld moeten zijn opdat er sprake is van een bronheffing in de zin van artikel 5, eerste lid, van de moeder-dochterrichtlijn: (1) het belastbaar feit is de uitkering van dividenden; (2) de belastbare basis bestaat in de inkomsten van de aandelen; (3) de belastingplichtige is de houder van de waardepapieren.

Het Hof van Justitie stelt vast dat niet is voldaan aan de derde voorwaarde, nu de belastingplichtige van de bestreden « Fairness Tax » niet de houder van de waardepapieren maar de uitkerende vennootschap is. Bijgevolg is de « Fairness Tax » geen bronbelasting in de zin van het voormelde artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

De bestreden artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen zijn dan ook niet in strijd met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

B.19. Het tweede onderdeel van het eerste middel is niet gegrond.

B.20. Met betrekking tot het derde onderdeel van het eerste middel oordeelt het Hof van Justitie in het antwoord op de derde prejudiciële vraag dat artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn zich verzet tegen een belastingregeling, zoals de bestreden « Fairness Tax », voor zover die tot gevolg heeft dat, wanneer een buitenlandse dochteronderneming aan een Belgische moederonderneming winst heeft uitgekeerd die pas na het jaar van ontvangst wordt uitgekeerd, die winst voor een groter gedeelte dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 pct. wordt belast, en dus aanleiding geeft tot een dubbele belasting over die winst.

De schending van de moeder-dochterrichtlijn die aldus door het Hof van Justitie wordt vastgesteld, vloeit voort uit de wijze waarop de « Fairness Tax » wordt berekend en meer bepaald uit het feit dat overeenkomstig artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992 bij het bepalen van de heffingsgrondslag wordt uitgegaan van het in een belastingtijdvak bruto uitgekeerde dividend, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt naargelang de uitkering ook dividenden omvat die de moedermaatschappij heeft ontvangen van haar dochtermaatschappij.

Zoals in de punten 70 en 71 van het voormelde arrest van het Hof van Justitie is vermeld, beoogt de moeder-dochterrichtlijn dubbele belasting over winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd, op het niveau van de moedermaatschappij uit te sluiten. Indien op die winst evenwel ten laste van de moedermaatschappij een « Fairness Tax » wordt geheven bij dooruitdeling en hierdoor het in artikel 4, lid 3, van de richtlijn vastgestelde plafond wordt overschreden, vindt op het niveau van de moedermaatschappij een verboden dubbele belastingheffing plaats.

B.21. Het derde onderdeel van het eerste middel is gegrond. Artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992 dient derhalve te worden vernietigd in zoverre bij het bepalen van de grondslag van de « Fairness Tax » dividenden in aanmerking worden genomen die de vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn 2011/96/EU heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn wordt overschreden.

B.22. De verzoekende partij voert in het tweede tot en met het vierde onderdeel van het tweede middel een schending aan van het wettigheidsbeginsel dat in fiscale zaken is gewaarborgd in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, doordat in de bestreden bepalingen een delegatie aan de uitvoerende macht wordt verleend met betrekking tot essentiële elementen van de belasting en doordat de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » onvoldoende duidelijk is vastgesteld.

B.23.1. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

B.23.2. Het in artikel 170, § 1, van de Grondwet gewaarborgde fiscale wettigheidsbeginsel vereist voorts dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wat de belastbare grondslag is.

B.24. Het tweede onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de bestreden wet. Volgens de verzoekende partij is het in die bepaling gehanteerde begrip « fiscaal resultaat » niet gedefinieerd in de wet en wordt de vaststelling daarvan op ongrondwettige wijze aan de uitvoerende macht overgelaten. De verzoekende partij baseert haar bezwaar mede op de parlementaire voorbereiding die in dit verband verwijst naar artikel 74 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992.

B.25.1. Krachtens artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992 dient de overeenkomstig de paragrafen 2 en 3 vastgestelde belastinggrondslag te worden beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen, in de teller, « de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal » en, in de noemer, « het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden ».

De parlementaire voorbereiding verduidelijkt met betrekking tot het begrip « fiscaal resultaat » :

« Het voormelde fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk, is het resultaat na de zogenaamde eerste bewerking (in de zin van art. 74 van het KB/WIB 92) » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 14).

B.25.2. Waar de bestreden bepaling « het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden » in aanmerking neemt, verwijst ze naar het belastbaar resultaat vóór de toepassing van de aftrek van de vrijgestelde inkomsten overeenkomstig de artikelen 199 tot 206 van het WIB 1992.

Uit het enkele feit dat in de parlementaire voorbereiding, ter bevestiging van die interpretatie, wordt verwezen naar artikel 74 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992, kan niet worden afgeleid dat aan de uitvoerende macht de bevoegdheid wordt gedelegeerd om de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » te bepalen.

B.25.3. Het tweede onderdeel van het tweede middel is niet gegrond.

B.26. Het derde onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 219^{ter}, § 3, tweede lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de bestreden wet. Volgens de verzoekende partij is het in die bepaling gehanteerde begrip « voor het aanslagjaar 2014 » onduidelijk. Meer in het bijzonder zou niet blijken « hoe deze bepaling dient toegepast te worden m.b.t. een dividend dat werd uitgekeerd in aanslagjaar 2014 en dat expliciet kan toegewezen worden aan een opname van belaste reserves zoals die bestonden op 31 december 2012 ».

B.27.1. Krachtens artikel 219ter, § 3, eerste lid, van het WIB 1992 wordt de belastbare grondslag van de « Fairness Tax », die overeenkomstig paragraaf 2 van diezelfde bepaling wordt gevormd door het positieve verschil tussen de uitgekeerde dividenden en het aan de vennootschapsbelasting onderworpen fiscaal resultaat, verminderd met « het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves ». Voor de toepassing van die vermindering wordt de opname van voorheen belaste reserves bij voorrang aangerekend op de laatst aangelegde reserves.

B.27.2. Artikel 219ter, § 3, tweede lid, van het WIB 1992 geldt enkel voor het aanslagjaar 2014 en is derhalve een overgangsregeling. Krachtens die bepaling « kunnen de voor datzelfde aanslagjaar uitgekeerde dividenden nooit geacht worden afkomstig te zijn van de voor datzelfde aanslagjaar belaste reserves ».

De laatstgenoemde bepaling vormt in wezen louter een bevestiging van de algemene regel vervat in het eerste lid, en impliceert dat ook voor het aanslagjaar 2014 enkel de dividenden die afkomstig zijn van voorheen en uiterlijk tijdens het aanslagjaar 2013 aangelegde en belaste reserves in mindering kunnen worden gebracht van de grondslag van de afzonderlijke aanslag.

B.27.3. Vermits de draagwijdte van artikel 219ter, § 3, van het WIB 1992 aldus voldoende duidelijk is, voldoet die bepaling aan de vereisten gesteld door het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.28. Het derde onderdeel van het tweede middel is niet gegrond.

B.29. Het vierde onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 44 van de bestreden wet, dat artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 aanvult met de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219ter ». Volgens de verzoekende partij is het onduidelijk om welk bedrag van de dividenden het gaat.

B.30.1. Krachtens artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 44 van de bestreden wet, mogen geen van de in de artikelen 199 tot 206 en 536 van het WIB 1992 bepaalde aftrekken worden verricht op de dividenden als bedoeld in artikel 219ter.

De parlementaire voorbereiding vermeldt hieromtrent :

« De bepaling in het artikel 207, tweede lid van het [WIB 1992] bevestigt dat de *fairness tax* een afzonderlijke aanslag is.

Hierdoor zijn de aftrek en compensatie van vorige verliezen niet van toepassing op de grondslag van de *fairness tax*. Ik verwijs hierbij ook naar de bepalingen van artikel 219ter, § 1, 2e lid, van het ontwerp, die duidelijk vastleggen dat de grondslag van de *fairness tax* op geen enkele wijze kan worden verminderd. De toevoeging in artikel 207 is slechts ten overvloede de bevestiging hiervan » (*Hand.*, Senaat, 18 juli 2013, nr. 5-114, p. 55).

B.30.2. De « Fairness Tax » is een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting en belastingplichtigen kunnen geen aftrekken toepassen op de grondslag ervan. Aldus bepaalt artikel 219ter, § 5, van het WIB 1992 :

« De overeenkomstig de vorige paragrafen vastgestelde grondslag kan op geen enkele manier worden beperkt of verminderd ».

B.30.3. Mede rekening houdend met hetgeen in de voormelde parlementaire voorbereiding is vermeld, dient de aanvulling van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 zo te worden begrepen dat ze louter een bevestiging inhoudt van het beginsel, neergelegd in artikel 219ter, § 5, van hetzelfde Wetboek, dat geen aftrekken kunnen worden toegepast op de overeenkomstig de paragrafen 1 tot 4 van die bepaling vastgestelde belastbare grondslag van de « Fairness Tax ».

B.30.4. Onder voorbehoud van die interpretatie is de draagwijdte van de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219ter » in artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 aldus voldoende duidelijk en voldoet die bepaling aan de vereisten van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.31. Onder voorhoud van de interpretatie vermeld in B.30.3, is het vierde onderdeel van het tweede middel niet gegrond.

B.32. De verzoekende partij voert in het derde middel een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de bestreden bepalingen bij het bepalen van de belastbare grondslag en van de belastingplichtigen meerdere niet-verantwoorde verschillen in behandeling invoeren.

B.33. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.34. Bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastbare grondslag en de belastingplichtigen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij zonder redelijke verantwoording zouden zijn.

B.35. In het eerste en het tweede onderdeel van het derde middel betwist de verzoekende partij de wijze waarop de belastbare grondslag wordt vastgesteld krachtens artikel 219ter van het WIB 1992, in zoverre die berekeningswijze tot gevolg heeft dat belastingplichtigen die vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden of andere fiscale aftrekken dan de aftrek voor risicokapitaal of vorige verliezen hebben toegepast, een hoger bedrag aan « Fairness Tax » verschuldigd zijn dan de belastingplichtigen die daarvan geen toepassing hebben gemaakt.

B.36.1. De grondslag van de « Fairness Tax » wordt krachtens artikel 219ter, § 2, van het WIB 1992 gevormd door « het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216 ». De « Fairness Tax » wordt aldus berekend op het bedrag aan uitgekeerde dividenden dat niet aan het normale tarief van de vennootschapsbelasting werd onderworpen. Dat bedrag zal hoger zijn indien toepassing werd gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen, en ook indien andere vrijgestelde inkomsten of fiscale aftrekken werden toegepast.

Krachtens artikel 219ter, § 4, van het WIB 1992 wordt de aldus vastgestelde grondslag beperkt aan de hand van een proportionaliteitsfactor waarvan de noemer wordt gevormd door het « fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden ». De inaanmerkingneming van die vrijgestelde inkomsten heeft aldus tot gevolg dat het in de noemer gehanteerde fiscaal resultaat lager is, waardoor de gehanteerde proportionaliteitsfactor hoger is en de uiteindelijke belastbare grondslag meer zal bedragen.

B.36.2. De bestreden maatregel heeft tot doel « de uitwassen die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, in te perken » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38). De wetgever stelde immers vast dat sommige bedrijven, door de toepassing van die aftrekken, « quasi geen belasting meer betalen » (*ibid.*).

Ten aanzien van die gewettigde doelstelling neemt de wetgever een pertinente maatregel door de uitgekeerde dividenden te belasten die niet aan het normale tarief van de vennootschapsbelasting werden onderworpen doordat toepassing werd gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen.

B.36.3. De berekening van de belastbare grondslag, zoals vastgesteld in de bestreden bepalingen, heeft evenwel tot gevolg dat ook « Fairness Tax » verschuldigd is op uitgekeerde dividenden die niet werden belast doordat andere fiscale aftrekken en vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden werden toegepast. Bovendien zal de gehanteerde proportionaliteitsfactor door de toepassing van die vrijgestelde inkomsten verhogen, zodat de uiteindelijke belastbare grondslag ook daardoor meer zal bedragen.

Die berekeningswijze heeft aldus tot gevolg dat belastingplichtigen met eenzelfde winst, die eenzelfde bedrag aan dividenden hebben uitgekeerd en die in dezelfde mate toepassing hebben gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen, een verschillend bedrag aan « Fairness Tax » verschuldigd zijn, naargelang zij al dan niet andere fiscale aftrekken of vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen of meerwaarden hebben toegepast. Een dergelijk onderscheid is niet pertinent in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel om het overmatige gebruik van de aftrek voor risicokapitaal en de aftrek van overgedragen verliezen in te perken. Dit geldt des te meer nu de wetgever uitdrukkelijk beoogde « dat de *Fairness Tax* de DBI-aftrek, octrooiaftrek en investeringsaftrek ongemoeid laat. Enkel de notionele intrestaftrek en de overgedragen verliezen worden in aanmerking genomen voor de berekening van de afzonderlijke aanslag » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

B.36.4. Artikel 219ter, § § 2 en 4, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de wet van 30 juli 2013, schendt bijgevolg de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.36.5. Zoals in B.21 werd vastgesteld, dient artikel 219ter, § 2, van het WIB 1992 te worden vernietigd in zoverre bij het bepalen van de grondslag van de « Fairness Tax » dividenden in aanmerking worden genomen die de vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn 2011/96/EU heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn wordt overschreden.

Uit de in B.36.4 vastgestelde schending volgt evenwel dat artikel 219ter, § § 2 en 4, van het WIB 1992 in zijn geheel dient te worden vernietigd.

B.37.1. De vernietiging van die paragrafen, die een essentieel onderdeel vormen van de wijze waarop de belastbare grondslag wordt vastgesteld, heeft tot gevolg dat de berekening van de « Fairness Tax », zoals vastgelegd in artikel 219ter van het WIB 1992, in zijn geheel onwerkzaam wordt.

B.37.2. Bovendien heeft de vernietiging van artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 47 van de wet van 30 juli 2013, die voortvloeit uit de ongrondwettigheid vastgesteld in B.14, tot gevolg dat de wettelijke basis voor het opleggen van de « Fairness Tax » aan buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting wegvalt.

B.38. Rekening houdend met het voorgaande dienen de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013, die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, in hun geheel te worden vernietigd.

B.39. Vermits de overige middelen niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden, dienen zij niet te worden onderzocht.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.40.1. Teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve moeilijkheden en met het gerechtelijk contentieux die uit het vernietigingsarrest zouden kunnen voortvloeien, dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen met toepassing van artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof te worden gehandhaafd voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018.

B.40.2. Gelet op het beginsel van de voorrang en van de volle werking van het recht van de Europese Unie, geldt die handhaving, teneinde dubbele belasting te vermijden, evenwel niet voor de belastingaanslagen waarbij de « Fairness Tax » werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de werkingssfeer vallen van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 « betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten » op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen;
- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018, met uitzondering van de belastingaanslagen waarbij de « Fairness Tax » werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de werkingssfeer vallen van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 « betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten » op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 1 maart 2018.

De griffier,
P.-Y. Dutilleul

De voorzitter,
E. De Groot

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2018/201243]

Extrait de l'arrêt n° 24/2018 du 1^{er} mars 2018Extrait de l'arrêt n° 24/2018 du 1^{er} mars 2018

Numéro du rôle : 5828

En cause : le recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (« Fairness Tax »), introduit par la SA X.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite E. De Groot, après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 2014 et parvenue au greffe le 3 février 2014, la SA X, assistée et représentée par Me. P. Renier et Me L. Ketels, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (« Fairness Tax »), publiée au *Moniteur belge* du 1^{er} août 2013, deuxième édition.

Par arrêt interlocutoire n° 11/2015 du 28 janvier 2015, publié au *Moniteur belge* du 19 mars 2015, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national dans lequel :

a) les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société - que des bénéfices de l'établissement stable en Belgique aient afflué ou non vers la maison mère -, alors que les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'une filiale en Belgique ne sont pas soumises à un tel impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final - que la filiale ait distribué un dividende ou non;

b) les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices belges, lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société, alors que les sociétés belges ne sont pas soumises à un tel impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices ?

2. L'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents doit-il être interprété en ce sens qu'il y a retenue à la source lorsqu'une disposition de droit national prévoit que les distributions de bénéfices d'une filiale à sa société mère sont soumises à un impôt, étant donné que des dividendes sont distribués au cours de la même période imposable et que le résultat fiscal est diminué en tout ou en partie de la déduction pour capital à risque et/ou pertes fiscales reportées, alors que les bénéfices ne seraient pas imposables en vertu de la législation interne s'ils restaient au niveau de la filiale et n'étaient pas distribués à la société mère ?

3. L'article 4, paragraphe 3, de la directive 2011/96/UE doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national prélevant un impôt sur la distribution de dividendes, si ce régime a pour conséquence que lorsqu'un dividende perçu est distribué par une société au cours d'une année ultérieure à celle au cours de laquelle elle l'a elle-même perçu, elle est taxée sur une partie du dividende qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, précité, de la directive, alors que tel n'est pas le cas lorsque cette société distribue à nouveau un dividende au cours de l'année où elle le perçoit ? ».

Par arrêt du 17 mai 2017 dans l'affaire C-68/15, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 21 juin 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé :

- de rouvrir les débats,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 20 juillet 2017 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leurs observations éventuelles à la suite de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne précité, et à répondre en particulier aux points 47 à 49 de cet arrêt.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées et quant à l'étendue du recours en annulation

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses. Ces dispositions font partie du chapitre 15, section 2, sous-section 1ère « Fairness Tax ».

B.1.2. L'article 43 de la loi attaquée remplace, dans l'article 198, § 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), modifié en dernier lieu par la loi du 27 décembre 2012, les mots « de l'article 219bis » par les mots « des articles 219bis et 219ter ».

L'article 198, § 1^{er}, 1^o, ainsi modifié, est libellé comme suit :

« Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

1^o l'impôt des sociétés, y compris les cotisations distinctes dues en vertu des articles 219bis et 219ter, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261, mais à l'exclusion de la cotisation distincte due en vertu de l'article 219 ».

B.1.3. L'article 44 de la loi attaquée complète l'article 207, alinéa 2, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 27 décembre 2012, par les mots « , ni sur les dividendes visés à l'article 219ter ».

L'article 207, alinéa 2, modifié, dispose ainsi :

« Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79, ni sur les avantages financiers ou de toute nature reçus visés à l'article 53, 24^o, ni sur l'assiette de la cotisation distincte spéciale établie sur les dépenses ou les avantages de toute nature, non justifiés conformément à l'article 219, ni sur la partie des bénéfices qui sont affectés aux dépenses visées à l'article 198, § 1^{er}, 9^o et 12^o, ni sur la partie des bénéfices provenant du non-respect de l'article 194quater, § 2, alinéa 4 et de l'application de l'article 194quater, § 4, ni sur les plus-values visées à l'article 217, 3^o, ni sur les dividendes visés à l'article 219ter ».

B.1.4. L'article 45 de la loi attaquée remplace, dans l'article 218, § 1^{er}, du même Code, inséré par la loi du 24 décembre 2012, les mots « est éventuellement majoré » par les mots « et la cotisation distincte visée à l'article 219^{ter} sont éventuellement majorés ».

La disposition modifiée est donc libellée comme suit :

« L'impôt calculé conformément aux articles 215 à 217 et la cotisation distincte visée à l'article 219^{ter} sont éventuellement majorés comme il est prévu en matière d'impôt des personnes physiques par les articles 157 à 168, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés.

Par dérogation aux articles 160 et 165, la limitation de la majoration à 90 p.c. et le relèvement de la base de calcul à 106 p.c. de l'impôt dû à l'Etat, ne sont cependant pas applicables ».

B.1.5. L'article 46 de la loi attaquée complète la partie I, titre III, chapitre III, section II, du même Code par un article 219^{ter}, rédigé comme suit :

« Art. 219^{ter}. § 1^{er}. Pour la période imposable au cours de laquelle des dividendes sont distribués au sens de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o à 2^o*bis*, une cotisation distincte est instaurée et calculée suivant les dispositions des paragraphes suivants ci-après.

Cette cotisation distincte est indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du présent Code ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières.

§ 2. La base de cette cotisation distincte est constituée de la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable, et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt sur les sociétés visé aux articles 215 et 216.

§ 3. La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2014. Pour l'application de cette réduction, la prise en compte de réserves déjà taxées se fera en priorité sur les dernières réserves introduites.

Pour l'exercice d'imposition 2014, des dividendes distribués au cours de ce même exercice d'imposition ne peuvent jamais être pris en considération comme réserves taxées de ce même exercice d'imposition.

§ 4. Le solde obtenu est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre :

- d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque effectivement opérée pour la même période imposable, et,
- d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées.

§ 5. La base déterminée conformément aux paragraphes précédents ne pourra être limitée ou réduite d'aucune autre manière.

§ 6. La cotisation distincte est égale à 5 p.c. du montant ainsi calculé.

§ 7. Les sociétés qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle les dividendes sont distribués, ne sont pas soumises à ladite cotisation ».

B.1.6. L'article 47 de la loi attaquée complète l'article 233 du même Code, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 11 mai 2007, par un alinéa 3, rédigé comme suit :

« En outre, une cotisation distincte est établie selon les règles prévues à l'article 219^{ter}. Pour l'application de cette mesure, en ce qui concerne les établissements belges, on entend par ' dividendes distribués ', la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société ».

B.1.7. L'article 48 de la loi attaquée complète l'article 246, alinéa 1^{er}, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 29 mars 2012, par un 3^o, rédigé comme suit :

« 3^o sans préjudice de l'application de l'article 218, la cotisation distincte visée à l'article 233, alinéa 3^o, est calculée au taux de 5 p.c. ».

B.1.8. L'article 49 de la loi attaquée remplace, dans l'article 463*bis*, § 1^{er}, 1^o, du même Code, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 11 mai 2007, les mots « , 219*bis* et 246, alinéa 1^{er}, 2^o » par les mots « , 219*bis*, 219^{ter} et 246, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o ».

Le paragraphe 1^{er}, 1^o, ainsi modifié, dispose :

« A titre de contribution complémentaire de crise, il est établi, au profit exclusif de l'Etat, 3 centimes additionnels :

1^o à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales visées à l'article 220, 2^o et 3^o, et, pour les contribuables visés à l'article 227, 2^o et 3^o, à l'exception des Etats étrangers et de leurs subdivisions politiques et collectivités locales, à l'impôt des non-résidents, y compris les cotisations distinctes visées aux articles 219, 219*bis* et 246, alinéa 1^{er}, 2^o; les contributions complémentaires de crise sont calculées sur ces impôts déterminés :

- avant imputation des versements anticipés visés aux articles 218, 226 et 246, alinéa 1^{er}, 1^o, et alinéa 2, des précomptes, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et du crédit d'impôt, visés aux articles 277 à 296;
- avant application de la majoration prévue en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés visés au 1^{er} tiret ».

B.1.9. L'article 50 de la loi attaquée insère, dans l'article 275⁷ du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 7 novembre 2011, entre les alinéas 3 et 4, un nouvel alinéa rédigé comme suit :

« Le Roi peut augmenter le pourcentage prévu à l'alinéa 3 par arrêté délibéré en Conseil des Ministres pour les employeurs visés au présent article qui, soit sont considérés comme petites sociétés sur base de l'article 15 du Code des sociétés, soit sont des personnes physiques qui répondent *mutatis mutandis* aux critères dudit article 15. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent alinéa ».

B.1.10. L'article 51 de la loi attaquée dispose :

« Les articles 43 à 49 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Toute modification apportée à partir du 28 juin 2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des mesures reprises dans cette présente sous-section.

L'article 50 est applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2014 ».

B.2. La Cour doit déterminer l'étendue du recours en annulation en fonction de la requête, et en particulier de l'exposé des moyens. La Cour limite son examen aux dispositions contre lesquelles des moyens sont dirigés.

Les parties sont d'accord pour considérer que les moyens sont uniquement dirigés contre les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, qui portent sur la « Fairness Tax ». La Cour limite dès lors son examen à ces dispositions et ne se prononce pas sur la constitutionnalité des articles 50 et 51, alinéa 3, de la même loi, qui ne portent pas sur la mesure attaquée.

Quant au contexte des dispositions attaquées

B.3.1. A partir de l'exercice d'imposition 2014, les sociétés belges et les sociétés étrangères disposant d'un établissement belge sont soumises à une cotisation distincte à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents, conformément aux articles 219ter et 233, alinéa 3, du CIR 1992.

B.3.2. L'article 227 du CIR 1992 détermine quelles sociétés étrangères sont soumises à l'impôt des non-résidents. Selon l'article 228, pour le calcul des revenus imposables, il est notamment tenu compte du bénéfice des établissements belges de ces sociétés. L'article 229, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, dispose que l'expression « établissement belge » désigne « toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou en partie de son activité professionnelle en Belgique ».

B.3.3. Il ressort des travaux préparatoires des dispositions attaquées qu'elles ont pour objet de taxer les bénéfices distribués par des entreprises sans qu'un impôt des sociétés ou un impôt des non-résidents ait été payé, parce qu'il a été fait usage d'avantages fiscaux prévus par la législation fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

La nouvelle cotisation, dite « Fairness Tax », est applicable lorsque, pour la même période imposable, des dividendes sont distribués et que le résultat fiscal de la société est diminué, en tout ou en partie, par la déduction pour capital à risque et/ou par l'imputation de pertes fiscales reportées. Pour l'interprétation de la notion de « dividendes distribués », il est renvoyé à l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o à 2^obis, du CIR 1992.

B.3.4. La base de la « Fairness Tax » est constituée par « la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable, et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt des sociétés visé aux articles 215 et 216 » (article 219ter, § 2, du CIR 1992).

La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard pour l'exercice d'imposition 2014 (article 219ter, § 3, du CIR 1992). Le solde obtenu est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque effectivement opérée pour la même période imposable, et, d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées (article 219ter, § 4, du CIR 1992).

B.3.5. En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, la cotisation distincte est liée à la distribution d'un dividende par la société étrangère. Pour les établissements belges de ces sociétés, la loi prévoit un dividende fictif et, pour l'application de ce régime, il faut entendre par « dividendes distribués » la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond proportionnellement à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société (article 233, alinéa 3, du CIR 1992).

La cotisation distincte est établie à un taux de 5 % (article 219ter, § 6, du CIR 1992), majoré de 3 % de contribution complémentaire de crise (article 463bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 1992), soit un taux de 5,15 % . La « Fairness Tax » n'est pas déductible à l'impôt des sociétés.

B.4. En ce qui concerne la mesure attaquée, les travaux préparatoires mentionnent ce qui suit :

« Une *Fairness Tax* est instaurée à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents sociétés à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Elle est applicable aux cas dans lesquels, pour la même période imposable, d'une part, des dividendes sont distribués et, d'autre part, le résultat fiscal est diminué par la déduction pour capital à risque et/ou par l'imputation de pertes reportées.

Pour le calcul de la *Fairness Tax*, on calcule d'abord le montant de dividendes distribués que l'on ne retrouve pas dans le résultat fiscal final.

Les dividendes qui, conformément à l'article 537, CIR 92, sont réellement concernés par le taux de 10 p.c. qui y est visé ne sont dans aucun cas pris en compte dans le cadre de la *Fairness Tax*.

De ce montant de dividendes que l'on ne retrouve pas dans le résultat fiscal final, on déduit la partie du montant de dividendes qui provient de réserves taxées antérieurement.

En ce qui concerne les ' réserves taxées antérieurement ', pour parer aux ' manipulations ', seules les réserves constituées jusqu'à l'exercice d'imposition 2014 sont laissées hors du champ d'application de la mesure.

Lors de l'identification de l'origine d'un prélèvement sur les réserves, la méthode LIFO est appliquée : *last in, first out*.

Le solde est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, d'une part, les pertes reportées qui ont été portées en déduction et les intérêts notionnels de l'année comptable qui ont été déduits et, d'autre part, le ' résultat fiscal de la période imposable ' après la première opération.

Le report de déduction pour capital à risque qui peut toujours être exonéré conformément à l'article 536, CIR 92 n'est pas concerné dans ce calcul.

Le résultat fiscal de la période imposable visé ci-dessus est le résultat obtenu après la première opération au sens de l'article 74 de l'AR/CIR 92. Il comprend donc entre autres les plus-values sur actions ou parts non exonérées.

Sur la base ainsi limitée, on applique le taux de 5 p.c. précité.

Cette cotisation distincte n'est pas déductible au titre de frais professionnel.

Cette mesure ne s'applique pas aux sociétés qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés sur base consolidée.

Cette cotisation distincte suit les règles des versements anticipés et est soumis [e] à la cotisation de crise.

Il sera procédé à une notification auprès de la Commission européenne.

Exemple 1

Une société dont le résultat fiscal est 1000 (code 012/1040 de la déclaration), déclare :

Dividendes distribués (code 059/1320) : 600

Résultat fiscal après la première opération (code 077/1430) : 1600

Revenus définitivement taxés (code 099/1433) : 300

Déduction pour capital à risque (code 103/1435) : 800

Pertes antérieures (code 106/1436) : 50

Base imposable au taux normal (code 112/1460) : 450

Application de la mesure :

Part des dividendes qui ne se retrouve pas dans la base imposable : 600-450 = 150

Limitation proportionnelle : (800 + 50)/1600 = 53,12 p.c.

Base pour l'impôt minimum : 150 x 53,12 % = 79,68 Cotisation distincte à 5 p.c. = 3,98

Exemple 2

Prélèvement des réserves (néгатif) : - 1000
 Dépenses non admises : 100
 Dividendes : 3000
 Résultat fiscal après la première opération : 2100
 Déductions (RDT dividendes étrangers) : - 100
 Solde : 2000
 DCR : - 1000
 Pertes antérieures : - 1000
 Reports DCR : - 1000
 Résultat imposable : 0

Application de la mesure

(1) Il y a 3000 de dividendes distribués et ceux-ci sont justifiés par :

- 1000 comme prélèvement de réserves (déjà taxées) des exercices comptables antérieurs (jusqu'à l'exercice d'imposition 2014 au plus tard)
- (2) De ces 3000 dividendes on ne trouve finalement rien dans le résultat imposable, parce que le résultat fiscal final imposable est 0. [La] base brute pour la *Fairness Tax* est donc 3 000.
- (3) 1000 des dividendes distribués provenant des réserves taxées sont retirés de la base brute de la *Fairness Tax*.
Donc $3\ 000 - 1\ 000 = 2\ 000$

(4) Limitation proportionnelle

Calcul numérateur : pertes reportées (1 000) + DCR (1 000) = 2 000

Calcul dénominateur : résultat fiscal après la première opération est égal à 2 100.

Calcul ratio : $2\ 000 / 2\ 100 = 95.23\ %$

DONC : calcul de la *Fairness Tax* est : Base brute (3) de 2 000 diminué avec le ratio : $2\ 000 \times 95.23\ % = 1\ 904.76$

Et cette base est soumise à la *Fairness Tax* de 5 p.c. : $1904.76 \times 5\ % = 95.23$ » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, pp. 13-15).

Dans le rapport fait au nom de la commission des Affaires sociales du 15 juillet 2013, le ministre répond à quelques questions et observations en donnant plus de précisions sur la « *Fairness Tax* » :

« Le ministre répond que la *Fairness Tax* est, en réalité, assez simple. Il s'agit en fait d'une cotisation distincte sur la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués au cours de la période imposable, et, d'autre part, le résultat fiscal final qui est effectivement soumis au taux de l'impôt des sociétés.

Le solde obtenu est ensuite limité conformément à un pourcentage qui exprime le rapport entre :

- d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées réellement appliquée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque réellement appliquée pour la même période imposable,

et,

- d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable, hormis les réductions de valeur, les provisions et les plus-values exonérées.

Le ministre précise que la *Fairness Tax* ne touche ni à la déduction RDT, ni à la déduction pour revenus de brevets, ni à la déduction pour investissements. Seules la déduction des intérêts notionnels et les pertes reportées entrent en ligne de compte pour le calcul de la cotisation distincte.

L'objectif de la mesure est en réalité de limiter les excès engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels. Ces excès, qui sont du reste légaux, ont fait en sorte que certaines entreprises ne devaient pratiquement plus payer d'impôts. Étant donné que cette situation est injuste par rapport aux autres entreprises et contribuables, le gouvernement a choisi de taxer quand même ces entreprises par le biais d'une cotisation distincte, à savoir la '*Fairness Tax*'.

Le ministre signale que la nouvelle mesure a été présentée à la Commission européenne, qui vérifiera si la *Fairness Tax* est conforme à la réglementation européenne, dont la directive mère-filiale. Le ministre a toute confiance dans le fait que la *Fairness Tax* résistera au contrôle européen. La décision de la Cour européenne de justice dans le cadre de l'arrêt *Burda* du 26 juin 2008 (C-284/06) le renforce dans sa conviction que la Commission européenne ne considérera pas la *Fairness Tax* comme une retenue mobilière à la source déguisée.

Le ministre confirme que la *Fairness Tax* s'applique au rachat d'actions propres. Le rachat d'actions propres donne lieu au paiement d'un dividende. Ce dividende est pris en considération pour le calcul de la *Fairness Tax*.

La *Fairness Tax* n'a pas pour objectif d'inciter les entreprises à ne pas verser de dividendes. Si une entreprise ne distribue pas de dividendes, elle ne sera bien sûr pas redevable de la *Fairness Tax*. Elle le sera uniquement quand le montant des dividendes distribués sera plus élevé que le résultat fiscal final.

En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, on prévoit le calcul d'un dividende fictif. Le résultat étranger en matière de dividendes est attribué à l'établissement belge dans le rapport entre le résultat fiscal étranger et le résultat fiscal belge. Cette disposition est nécessaire pour éviter toute discrimination.

Enfin, le ministre répond que le produit budgétaire escompté de la *Fairness Tax* a été calculé par le service d'études du SPF Finances sur la base de données statistiques disponibles en ce qui concerne la déduction des pertes reportées et la déduction pour capital à risque. La différence entre le produit estimé pour 2013 et 2014 s'explique par le fait que, pour 2013, il a uniquement été tenu compte des versements anticipés, alors que, pour 2014, on a tenu compte tant des recouvrements que des versements anticipés. C'est pourquoi le montant pour 2014 est plus élevé que pour 2013. Le ministre explique qu'il s'agit de chiffres nets. Cela signifie que les 50 millions d'euros de réductions de charges au profit des PME (voir le nouvel article 49) doivent en fait être soustraits du montant total pour 2014. Le produit total escompté de la *Fairness Tax* pour 2014 s'élève à 215 millions d'euros, dont sont soustraits 50 millions d'euros. Il reste donc un produit net escompté de 165 millions d'euros pour 2014 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

B.5. Il ressort de ce qui précède que la mesure attaquée vise à limiter les effets engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels, vu que ces effets auraient fait en sorte que certaines sociétés ne paient plus ou pratiquement plus d'impôts. Le législateur viserait ainsi à éviter toute discrimination entre contribuables.

Quant au fond

B.6.1. Dans la première branche du premier moyen, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : « TFUE »).

B.6.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : le principe d'égalité et de non-discrimination est applicable à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6.3. L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose :

« Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux ».

B.7.1. Selon la partie requérante, la « Fairness Tax » empêcherait les sociétés étrangères de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités en Belgique, puisqu'elles sont traitées différemment selon qu'elles exercent leurs activités en Belgique à travers un établissement stable ou à travers une filiale.

Une société étrangère, établie au sein de l'Union européenne, qui exerce ses activités économiques en Belgique à travers une société filiale distincte, sera confrontée à l'application de la « Fairness Tax » si elle distribue un dividende sur les résultats de la filiale belge. Une telle distribution de dividende sera uniquement influencée par les résultats de la filiale belge et par les décisions prises par celle-ci. La filiale belge qui distribue des bénéfices à sa société mère sera soumise à l'impôt contesté, que la société mère distribue elle-même des bénéfices ou non. En cas de mise en réserve complète des bénéfices de la filiale belge, aucune « Fairness Tax » ne sera due, que l'entreprise étrangère distribue ou non un dividende.

Une société étrangère, établie au sein de l'Union européenne, qui exerce ses activités économiques en Belgique à travers un établissement stable sera confrontée à l'application de la « Fairness Tax » selon que la société étrangère distribue ou non un dividende. Si la société étrangère ne distribue aucun dividende, aucune taxe ne sera due, même si des bénéfices de l'établissement stable belge ont afflué vers la maison mère. En revanche, si la société étrangère distribue un dividende, une « Fairness Tax » sera toujours due, même si aucun bénéfice n'a afflué de l'établissement stable en Belgique vers la maison mère. Dans ce cas, la « Fairness Tax » est influencée aussi par les résultats et les décisions relatifs aux activités qui ne se déroulent pas en Belgique et qui sont donc totalement étrangères aux activités de l'établissement stable belge. L'entreprise étrangère peut donc être taxée sur son bénéfice réalisé à l'étranger, au seul motif qu'elle dispose d'un établissement stable en Belgique.

La société étrangère qui opte pour un établissement stable en Belgique serait ainsi traitée de manière moins favorable dans le système de l'impôt attaqué, ce qui serait contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du TFUE.

B.7.2. La partie requérante voit aussi une discrimination fondée sur la nationalité entre l'établissement stable d'une société étrangère et une société belge. Les établissements stables des sociétés étrangères peuvent être soumis à l'impôt attaqué malgré le fait que la totalité des bénéfices qui peuvent être imputés à l'établissement stable belge a été réservée ou réinvestie en Belgique, alors que cet impôt n'est pas applicable à la société belge qui réserve ou réinvestit la totalité de ses bénéfices. Cette différence de traitement constituerait une violation du principe d'égalité et de la liberté d'établissement, ce qui est interdit par les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

B.8. Avant de statuer quant au fond sur la première branche du premier moyen, la Cour a, par l'arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, posé la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 1. L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national dans lequel :

a) les sociétés établies dans un autre État membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société - que des bénéfices de l'établissement stable en Belgique aient afflué ou non vers la maison mère -, alors que les sociétés établies dans un autre État membre et disposant d'une filiale en Belgique ne sont pas soumises à un tel impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final - que la filiale ait distribué un dividende ou non;

b) les sociétés établies dans un autre État membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices belges, lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société, alors que les sociétés belges ne sont pas soumises à un tel impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices ? ».

B.9. Par son arrêt du 17 mai 2017 (C-68/15, X), la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle précitée :

« 35. Aux fins d'examiner la question telle que posée, il convient d'emblée de rappeler que le siège d'une société sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, son rattachement à l'ordre juridique d'un État (voir, entre autres, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, EU: C: 1986: 37, point 18, et du 14 décembre 2000, AMID, C-141/99, EU: C: 2000: 696, point 20).

36. Il s'ensuit que l'application d'une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, à une filiale résidente d'une société non-résidente, d'une part, et à un établissement stable résident d'une telle société, d'autre part, concerne le traitement fiscal, respectivement, d'une société résidente et d'une société non-résidente.

37. Or, en l'occurrence, il est constant que la législation fiscale belge en cause traite de la même manière les sociétés résidentes, y compris les filiales résidentes des sociétés non-résidentes, et les sociétés non-résidentes, toutes ces sociétés étant assujetties à la fairness tax, dès lors qu'elles procèdent à la distribution de dividendes dans les circonstances décrites aux points 31 et 32 du présent arrêt.

38. Dans ces conditions, il convient de comprendre la question posée en ce sens qu'elle vise à savoir si la liberté d'établissement doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle tant une société non-résidente exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, sont assujetties à un impôt tel que la fairness tax, lorsque ces sociétés distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

39. La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union européenne, comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres

ressortissants. Elle comprend, conformément à l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, point 17 et jurisprudence citée).

40. S'agissant du traitement dans l'État membre d'accueil, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, l'article 49, premier alinéa, deuxième phrase, TFUE laissant expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 et C-499/07, EU: C: 2009: 339, point 77 ainsi que jurisprudence citée).

41. En ce qui concerne les dispositions fiscales, il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il appartient à tout État membre d'aménager, dans le respect du droit de l'Union, son système fiscal relatif à l'imposition de bénéfices, pour autant que ces bénéfices relèvent de la compétence fiscale de l'État membre concerné. Il en découle que l'État membre d'accueil est libre de déterminer le fait générateur de l'impôt, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent aux différentes formes d'établissements des sociétés opérant dans cet État membre, sous réserve d'accorder aux sociétés non-résidentes un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, point 47, ainsi que du 26 juin 2008, *Burda*, C-284/06, EU: C: 2008: 365, point 86 et jurisprudence citée).

42. Une discrimination ne peut naître que de l'application de règles différentes à des situations comparables ou de l'application de la même règle à des situations différentes (arrêts du 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU: C: 1995: 31, point 30, ainsi que du 1^{er} décembre 2011, *Commission/Hongrie*, C-253/09, EU: C: 2011: 795, point 50 et jurisprudence citée).

43. En l'occurrence, il est constant qu'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable et une société résidente, y compris la filiale d'une société non-résidente, sont soumises, en principe, à un traitement fiscal identique, dès lors qu'elles sont assujetties à la *fairness tax* lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

44. Toutefois, dans la mesure où il ressort du dossier soumis à la Cour que, à la différence d'une société résidente qui est assujettie à l'impôt sur les sociétés sur la base de son revenu mondial, une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable n'est assujettie à l'impôt dans cet État membre que sur la base des seuls bénéfices que réalise cet établissement stable, il pourrait en aller autrement, et la législation en cause constituerait alors une restriction à la liberté d'établissement, si le mode de détermination de l'assiette imposable de la *fairness tax* conduisait, de fait, à ce que cette société non-résidente soit traitée d'une manière moins avantageuse qu'une société résidente.

45. Selon le gouvernement belge, en prévoyant le calcul d'un dividende fictif aux fins de déterminer l'assiette imposable de la *fairness tax* d'une telle société non-résidente, la législation fiscale en cause au principal a tenu compte de cette différence dans le mode de calcul de la base imposable et, partant, vise à éviter d'éventuelles discriminations.

46. X et la Commission européenne considèrent, en revanche, que ce mode de calcul pourrait conduire à une imposition plus lourde de la société non-résidente. À cet égard, d'une part, X fait valoir que, dans certaines situations, ledit mode de calcul aboutit à ce que cette société non-résidente soit imposée sur d'autres bénéfices que ceux générés par l'établissement stable belge. D'autre part, la Commission relève que la société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, n'est assujettie à la *fairness tax* que lorsqu'elle distribue effectivement des dividendes, alors qu'une société non-résidente exerçant une activité économique dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'un établissement stable est assujettie à cet impôt dès lors qu'elle distribue des dividendes, même lorsque les bénéfices de cet établissement stable ne font pas partie des dividendes distribués par cette société non-résidente.

47. En l'occurrence, il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit national, en tenant compte de tous les éléments de la législation fiscale en cause au principal et de l'ensemble du régime fiscal national, de vérifier si le mode de calcul de l'assiette imposable aboutit, dans toutes les situations, à ce que le traitement fiscal réservé à une société non-résidente exerçant son activité en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable ne soit pas moins avantageux que celui auquel est soumise une société résidente (voir, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU: C: 2015: 608, point 48).

48. Dans le cadre de cette vérification, la juridiction de renvoi devra tenir compte du fait que la législation en cause au principal vise à imposer des bénéfices relevant de la compétence fiscale belge, distribués, mais sur lesquels cet État membre, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, n'a pas exercé cette compétence fiscale. Dès lors, dans une situation où le mode de calcul de l'assiette imposable d'une société non-résidente conduirait à ce que cette société soit imposée même sur les bénéfices ne relevant pas de la compétence fiscale de cet État membre, ladite société non-résidente subirait un traitement moins avantageux que celui d'une société résidente.

49. S'il résulte de cette vérification qu'il existe un tel traitement, il conviendrait alors de considérer qu'une législation fiscale, telle que celle en cause au principal, constitue une entrave à la liberté d'établissement.

50. Une telle entrave ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, point 23 et jurisprudence citée).

51. Il y a lieu de rappeler que le caractère comparable ou non d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par la législation fiscale nationale en cause (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2012, *Commission/Finlande*, C-342/10, EU: C: 2012: 688, point 36, et du 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, point 48).

52. Or, à l'égard d'une législation fiscale de l'État membre d'accueil tendant à éviter que les bénéfices générés dans cet État, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne soient distribués sans avoir été imposés dans le chef du contribuable, la situation d'un contribuable non-résident exerçant une activité économique dans ledit État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable est comparable à celle d'un contribuable résident. En effet, dans les deux cas, cette législation fiscale vise à permettre à ce même État d'exercer son pouvoir d'imposition sur les bénéfices relevant de sa compétence fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, C-513/04, EU: C: 2006: 713, point 19, ainsi que du 3 septembre 2014, *Commission/Espagne*, C-127/12, non publié, EU: C: 2014: 2130, points 77 et 78).

53. Partant, à l'égard de la législation en cause au principal, la situation d'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable est comparable à celle d'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente.

54. La justification de la restriction ne peut, dès lors, tenir qu'à des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que la restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, point 25 et jurisprudence citée).

55. Le gouvernement belge a fait valoir qu'une éventuelle entrave à cette liberté serait justifiée par deux raisons d'intérêt général, à savoir l'objectif visant à garantir la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition des États membres et celui visant à lutter contre des abus.

56. À cet égard, il suffit de constater que, si ces deux objectifs constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité (voir arrêt du 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, EU: C: 2012: 415, points 36 et 37 ainsi que jurisprudence citée), la législation en cause au principal n'est pas apte à garantir leur réalisation, de sorte que lesdits objectifs ne peuvent pas justifier, dans un cas tel que celui en cause au principal, une éventuelle entrave à la liberté d'établissement.

57. En effet, en premier lieu, la législation fiscale en cause au principal visant à imposer les bénéfices relevant de la compétence fiscale belge, distribués sans pour autant avoir été imposés par cet État membre, elle ne tend aucunement à répartir la compétence fiscale entre le Royaume de Belgique et un autre État membre.

58. En second lieu, l'objectif de cette législation étant de limiter l'effet produit par l'utilisation des avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, elle ne vise pas en soi à éviter l'existence d'une pratique abusive.

59. Par ailleurs, une éventuelle entrave ne peut pas, non plus, être justifiée par le fait que ladite législation, dans certaines situations, pourrait aboutir à ce qu'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable soit imposée d'une manière plus avantageuse qu'une société résidente.

60. En effet, la circonstance qu'une législation fiscale nationale défavorise les sociétés non-résidentes ne saurait être compensée par le fait que, dans d'autres situations, cette même législation peut aboutir à un traitement avantageux pour ce type de sociétés (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, points 38 et 39).

61. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que la liberté d'établissement doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle tant une société non-résidente exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, sont assujetties à un impôt tel que la *fairness tax*, lorsque ces sociétés distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final, à la condition que le mode de détermination de l'assiette imposable de cet impôt ne conduise pas, de fait, à traiter cette société non-résidente d'une manière moins avantageuse qu'une société résidente, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».

B.10. En ce qui concerne la première branche du premier moyen, il ressort de la réponse précitée de la Cour de justice à la première question préjudicielle que l'article 49 du TFUE, qui garantit la liberté d'établissement, ne s'oppose pas en soi aux dispositions attaquées, selon lesquelles tant les sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique que les sociétés belges, dont les filiales belges de sociétés étrangères, sont soumises à la « *Fairness Tax* » lorsqu'elles distribuent des dividendes qui ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final parce qu'elles ont utilisé certains avantages fiscaux prévus par la législation fiscale nationale. Tel est cependant le cas uniquement à la condition que, dans la pratique, le mode de calcul de l'assiette imposable aboutisse, « dans toutes les situations », à ce que le traitement fiscal réservé à ces sociétés étrangères ne soit pas moins avantageux que celui auquel sont soumises les sociétés belges. La Cour de justice précise que la liberté d'établissement est violée lorsque le mode de calcul de l'assiette imposable de la « *Fairness Tax* » pour une société étrangère a pour conséquence que cette société doit également payer l'impôt sur les bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique.

Selon la Cour de justice, il appartient à la Cour constitutionnelle - compte tenu de tous les éléments de la législation fiscale en cause et de l'ensemble du régime fiscal national - de vérifier si le mode de calcul de l'assiette imposable de la « *Fairness Tax* » pour les sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique peut impliquer un tel traitement moins avantageux.

B.11. A l'encontre du mode de calcul de la « *Fairness Tax* » à l'impôt des non-résidents, tel qu'il est réglé à l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, la partie requérante prend encore un autre moyen de la violation du principe de légalité en matière fiscale, garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, qui exige que la loi fiscale contienne des critères précis, univoques et clairs sur la base desquels le contribuable peut établir la base imposable d'une imposition due.

Plus précisément, dans la première branche du deuxième moyen, la partie requérante fait valoir que, pour le calcul de l'impôt des non-résidents, l'on n'aperçoit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « résultat comptable global de la société » et « dividendes bruts distribués par la société ». Elle n'aperçoit pas davantage comment la « *Fairness Tax* » doit être calculée lorsque la maison mère distribue un dividende de ses réserves mais que le résultat global est négatif ou inférieur au résultat de l'établissement stable en Belgique. Enfin, le contenu du texte néerlandais et celui du texte français de la disposition attaquée ne correspondraient pas.

Etant donné qu'un examen plus approfondi de la première branche du premier moyen implique qu'il ne puisse exister de doute quant à la clarté de la disposition en cause à la lumière de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, il convient d'examiner d'abord la première branche du deuxième moyen.

Au demeurant, le droit de l'Union européenne s'oppose également à un régime fiscal qui ne permet pas d'établir au préalable et de manière suffisamment précise son champ d'application et laisse subsister un doute quant à l'applicabilité de ce régime fiscal. Un tel régime ne satisfait pas aux exigences de la sécurité juridique, qui impliquent que les règles de droit soient claires et prévisibles, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir des effets préjudiciables pour les particuliers et les entreprises (CJUE 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, points 57 et 58).

B.12.1. En vertu de l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, à l'impôt des non-résidents, il est établi une cotisation distincte selon les règles prévues à l'article 219^{ter}, qui s'applique aux entreprises soumises à l'impôt des sociétés.

Ainsi qu'il a été mentionné en B.3.4, pour les sociétés belges, en ce compris les filiales belges de sociétés mères établies dans d'autres États membres, la base de la « *Fairness Tax* » est constituée par la « différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable, et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt sur les sociétés visé aux articles 215 et 216 » (article 219^{ter}, § 2, du CIR 1992).

La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard pour l'exercice d'imposition 2014 (article 219^{ter}, § 3, du CIR 1992). Le solde obtenu est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque effectivement opérée pour la même période imposable, et, d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable, à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées (article 219^{ter}, § 4, du CIR 1992).

B.12.2. Pour les sociétés mentionnées en B.12.1, il est tenu compte des dividendes bruts distribués réellement par la société, alors que pour les établissements stables belges de sociétés étrangères, la loi prévoit en revanche un dividende fictif et, pour l'application de ce régime, il faut entendre par « dividendes distribués » la « partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond [proportionnellement] à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société » (article 233, alinéa 3, du CIR 1992). Ce mode de calcul dérogatoire de la base de la « Fairness Tax » pour les établissements belges de sociétés étrangères découle du fait que l'établissement belge ne peut lui-même distribuer des dividendes; il a été jugé nécessaire par le législateur afin d'éviter les discriminations par rapport aux sociétés belges (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 39).

B.13. Ni le libellé de cette disposition ni les travaux préparatoires n'indiquent toutefois comment il faut établir, en ce qui concerne l'impôt des non-résidents, les « dividendes bruts distribués par la société » et le « résultat comptable global de la société ». Il n'est en particulier pas clair si, en vue de déterminer les « dividendes distribués » par la société étrangère, c'est la qualification fiscale belge ou la qualification fiscale étrangère qui doit être prise en compte. Il ne peut pas davantage être établi si le « résultat comptable global » de la société étrangère doit être déterminé conformément aux règles étrangères auxquelles cette société est soumise ou si ce résultat doit être transposé conformément aux règles comptables belges. Les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 37) n'ont pas apporté la clarté. A cet égard, il convient par ailleurs de constater qu'il existe une différence entre le texte néerlandais et le texte français de la loi. Le texte néerlandais fait référence à la partie du dividende qui correspond « proportionnellement » à la partie du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat global de la société étrangère, alors qu'une référence à une telle répartition proportionnelle fait défaut dans le texte français.

Ensuite, la disposition attaquée ne fait pas apparaître comment il faut déterminer la base imposable pour l'établissement belge si la société étrangère a d'autres établissements étrangers ou si la société réalise un résultat négatif dans le pays de la maison mère ou dans les pays où elle a un établissement stable. Enfin, l'on n'aperçoit pas non plus quelles réserves à l'impôt des non-résidents peuvent être déduites de la base imposable de l'imposition contestée.

B.14.1. Etant donné que la manière dont la base imposable de la « Fairness Tax » pour les sociétés étrangères ayant un établissement belge doit être établie n'est pas claire, l'article 233, alinéa 3, attaqué du CIR 1992 porte une atteinte disproportionnée au principe selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué. Il en est d'autant plus ainsi que la « Fairness Tax » est soumise à des versements anticipés, de sorte qu'une majoration d'impôt est appliquée si les versements anticipés sont insuffisants.

L'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 47 de la loi attaquée, viole dès lors le principe de légalité en matière fiscale tel qu'il est garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution.

B.14.2. Le deuxième moyen, en sa première branche, est fondé, de sorte que l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992 doit être annulé. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'examiner si le mode de calcul de l'assiette imposable de la « Fairness Tax » a pour conséquence qu'à l'impôt des non-résidents, des bénéficiaires qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique sont taxés. La première branche du premier moyen ne doit dès lors pas être examinée.

B.15.1. Dans la deuxième branche du premier moyen, la partie requérante dénonce une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 5 de la directive « mère-filiale ».

Selon la partie requérante, l'impôt attaqué devrait être considéré comme une retenue à la source, lorsqu'il est prélevé sur le bénéfice distribué par la filiale à la société mère, alors que l'article 5 précité prévoit que les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont exemptés de retenue à la source.

B.15.2. Dans la troisième branche du premier moyen, la partie requérante dénonce une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 4 de la directive « mère-filiale ».

Selon la partie requérante, la « Fairness Tax » aurait pour effet que les dividendes sont pris en compte pour plus de 5 % à l'impôt des sociétés belge, de sorte que le système ne serait plus conforme à l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale ».

B.15.3. L'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale » dispose :

« Tout Etat membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère.

Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale ».

L'article 5, paragraphe 1, de la directive « mère-filiale » dispose :

« Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

B.16. Avant de statuer sur les deuxième et troisième branches du premier moyen, la Cour a, par son arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 2. L'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents doit-il être interprété en ce sens qu'il y a une retenue à la source lorsqu'une disposition de droit national prévoit que les distributions de bénéfices d'une filiale à sa société mère sont soumises à un impôt, étant donné que des dividendes sont distribués au cours de la même période imposable et que le résultat fiscal est diminué en tout ou en partie de la déduction pour capital à risque et/ou pertes fiscales reportées, alors que les bénéfices ne seraient pas imposables en vertu de la législation interne s'ils restaient au niveau de la filiale et n'étaient pas distribués à la société mère ?

3. L'article 4, paragraphe 3, de la directive 2011/96/UE doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national prélevant un impôt sur la distribution de dividendes, si ce régime a pour conséquence que lorsqu'un dividende perçu est distribué par une société au cours d'une année ultérieure à celle au cours de laquelle elle l'a elle-même perçu, elle est taxée sur une partie du dividende qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, précité, de la directive, alors que tel n'est pas le cas lorsque cette société distribue à nouveau un dividende au cours de l'année où elle le perçoit ? ».

B.17. Par son arrêt précité du 17 mai 2017, la Cour de justice a répondu aux deux questions préjudicielles :

« Sur la deuxième question

62. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5 de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un Etat membre, telle que celle en cause au principal, prévoyant un impôt tel que la ' *fairness tax* ', auquel sont assujetties les sociétés non-résidentes exerçant une activité économique dans cet Etat membre par l'intermédiaire d'un établissement stable ainsi que les sociétés résidentes, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

63. Il découle de la jurisprudence constante de la Cour que, afin qu'un impôt puisse être qualifié de retenue à la source, au sens de l'article 5 de la directive mères-filiales, trois critères cumulatifs doivent être satisfaits. Ainsi, premièrement, l'impôt doit être prélevé dans l'État dans lequel les dividendes sont distribués et son fait générateur doit être le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, deuxièmement, l'assiette de cet impôt est le rendement des titres et, troisièmement, l'assujetti est le détenteur des mêmes titres (voir, par analogie, arrêt du 24 juin 2010, *P. Ferrero e C. et General Beverage Europe*, C-338/08 et C-339/08, EU: C: 2010: 364, point 26 ainsi que jurisprudence citée).

64. Il y a lieu, à l'instar des parties au principal, de constater qu'un impôt tel que la ' *fairness tax* ' en cause dans l'affaire au principal, remplit les deux premières conditions. En effet, d'une part, le fait générateur de cet impôt est la distribution de dividendes et, d'autre part, aux fins du calcul de son assiette, il est tenu compte du montant distribué.

65. Toutefois, dans la mesure où l'assujetti à un impôt tel que la ' *fairness tax* ' est non pas le détenteur des titres, mais la société distributrice, la troisième condition fait défaut.

66. Cette appréciation n'est pas remise en question par l'argumentation avancée par X et la Commission, selon laquelle il conviendrait en l'espèce de privilégier une approche fondée sur des appréciations économiques. À cet égard, il suffit de rappeler que la Cour, dans l'arrêt du 26 juin 2008, *Burda* (C-284/06, EU: C: 2008: 365, points 58 à 62), a déjà écarté une telle approche.

67. La troisième condition, relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive mères-filiales, n'étant pas remplie, un impôt tel que celui en cause dans l'affaire au principal ne saurait constituer une retenue à la source au sens de cette disposition.

68. Par conséquent, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 5 de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, prévoyant un impôt tel que la ' *fairness tax* ', auquel sont assujetties les sociétés non-résidentes exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable ainsi que les sociétés résidentes, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

Sur la troisième question

69. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition.

70. Il ressort du considérant 3 de la directive mères-filiales que cette directive poursuit l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère.

71. À cet effet, l'article 4, paragraphe 1, de la directive mères-filiales laisse aux États membres le choix entre deux systèmes, à savoir le système d'exonération et celui d'imputation (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, point 44). En effet, conformément aux considérants 7 et 9 de cette directive, cette disposition précise que, lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices, soit les imposent tout en permettant à la société mère et à l'établissement stable de déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale.

72. Toutefois, le paragraphe 3 dudit article 4 dispose que les États membres conservent la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Il ressort également de cette disposition que, si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, un tel montant ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la filiale.

73. Ainsi, l'article 4 de cette directive vise à éviter que les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente soient imposés, dans un premier temps, dans le chef de la filiale dans son État de résidence et, dans un second temps, dans celui de la société mère dans son État de résidence.

74. En l'occurrence, il y a lieu de préciser, d'une part, qu'il ressort de la décision de renvoi que, lors de la transposition de la directive mères-filiales, le Royaume de Belgique a opté pour le système d'exonération. En outre, cet État membre a utilisé la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 3, de celle-ci. Les bénéfices provenant des filiales non-résidentes des sociétés mères belges sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

75. D'autre part, il est constant que la ' *fairness tax* ', dans l'hypothèse où les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à cet article 4, paragraphe 3, et, partant, aboutit à une double imposition de ces bénéfices.

76. Se pose alors la question de savoir si une telle double imposition est contraire à la directive mères-filiales.

77. Selon les gouvernements belge et français, les bénéfices redistribués par une société mère à ses actionnaires ne relèvent pas du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, cette disposition étant applicable uniquement lorsqu'une société mère perçoit des bénéfices distribués par sa filiale.

78. Une telle interprétation, qui ne résulte ni du libellé de cette disposition, ni du contexte ou des finalités de celle-ci, ne peut être retenue.

79. En effet, en premier lieu, en prévoyant que l'État membre de la société mère et l'État membre de l'établissement stable ' s'abstiennent d'imposer ces bénéfices ', ladite disposition interdit aux États membres d'imposer la société mère ou son établissement stable au titre des bénéfices distribués par la filiale à sa société mère, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution.

80. En second lieu, ainsi qu'il a été mentionné aux points 70 et 71 du présent arrêt, la directive mères-filiales poursuit l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère. Or, une imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de la redistribution de ces derniers, qui a pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant, de fait, le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société, prohibée par ladite directive.

81. Cette constatation n'est pas, ainsi que Mme l'avocat général l'a indiqué, en substance, au point 54 de ses conclusions, remise en question par le point 105 de l'arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU: C: 2006: 774), dès lors que, audit point, la Cour s'est uniquement exprimée sur la conformité à la directive mères-filiales de certaines modalités de calcul du montant du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsqu'une société mère résidente redistribue des dividendes perçus d'une filiale non-résidente, et non sur la conformité à cette directive du prélèvement, dans un tel cas, de cet impôt.

82. Partant, il convient de répondre à la troisième question que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition ».

B.18. En ce qui concerne la deuxième branche du premier moyen, la Cour de justice considère, en réponse à la deuxième question préjudicielle, que les conditions cumulatives suivantes doivent être satisfaites pour qu'il puisse être question d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive « mère-filiale » : (1) le fait imposable est la distribution de dividendes; (2) la base imposable est le rendement des titres; (3) l'assujetti est le détenteur des titres.

La Cour de justice constate qu'il n'est pas satisfait à la troisième condition, dès lors que l'assujetti à la « Fairness Tax » attaquée n'est pas le détenteur des titres mais la société distributrice. Par conséquent, la « Fairness Tax » n'est pas une retenue à la source au sens de l'article 5 précité de la directive « mère-filiale ».

Les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses ne violent dès lors pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 5 de la directive « mère-filiale ».

B.19. Le premier moyen, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

B.20. En ce qui concerne la troisième branche du premier moyen, la Cour de justice a jugé, en réponse à la troisième question préjudicielle, que l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale » s'oppose à un régime fiscal tel que la « Fairness Tax », dans la mesure où il s'ensuit que, lorsqu'une filiale étrangère a distribué à une société mère belge des bénéfices qui ne sont distribués que postérieurement à l'année au cours de laquelle les bénéfices ont été perçus, ces bénéfices sont soumis à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu dans cette disposition et entraînant donc une double imposition de ces bénéfices.

La violation de la directive « mère-filiale » qui est ainsi constatée par la Cour de justice découle du mode de calcul de la « Fairness Tax » et plus précisément de ce que, conformément à l'article 219^{ter}, § 2, du CIR 1992, afin de déterminer la base d'imposition, c'est le dividende brut distribué dans une période d'imposition donnée qui est pris pour point de départ, aucune distinction n'étant faite selon que la distribution comprend ou non des dividendes que la société mère a elle-même perçus de sa filiale.

Ainsi qu'il a été mentionné aux points 70 et 71 de l'arrêt précité de la Cour de justice, la directive « mère-filiale » entend éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère. Si ces bénéfices font toutefois l'objet d'une « Fairness Tax » dans le chef de la société mère lors d'une redistribution et dépassent de ce fait le plafond établi par l'article 4, paragraphe 3, de la directive, il est établi une double imposition prohibée dans le chef de la société mère.

B.21. Le premier moyen dans sa troisième branche est fondé. L'article 219^{ter}, § 2, du CIR 1992 doit dès lors être annulé en ce que cette disposition, en vue de déterminer la base de la « Fairness Tax », prend en compte des dividendes, relevant du champ d'application de la directive 2011/96/UE, que la société a perçus et qu'elle redistribue par la suite, impliquant ainsi un dépassement du seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive.

B.22. Dans les deuxième à quatrième branches du deuxième moyen, la partie requérante allègue la violation du principe de légalité qui est garanti en matière fiscale par les articles 170 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées confèrent une délégation au pouvoir exécutif s'agissant des éléments essentiels de l'impôt et en ce que la base imposable de la « Fairness Tax » est établie de manière insuffisamment claire.

B.23.1. Il se déduit des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

B.23.2. Le principe de légalité en matière fiscale garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution exige ensuite que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels la base imposable peut être déterminée.

B.24. La deuxième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 219^{ter}, § 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi attaquée. Selon la partie requérante, la notion de « résultat fiscal » utilisée dans cette disposition n'est pas définie dans la loi et le calcul de ce résultat est laissé, en contradiction avec la Constitution, au pouvoir exécutif. La partie requérante fonde notamment sa critique sur les travaux préparatoires, qui se réfèrent à cet égard à l'article 74 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992.

B.25.1. En vertu de l'article 219^{ter}, § 4, du CIR 1992, la base d'imposition établie conformément aux paragraphes 2 et 3 doit être limitée selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, au numérateur, « la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque effectivement opérée pour la même période imposable » et, au dénominateur, « le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ».

Les travaux préparatoires précisent en ce qui concerne la notion de « résultat fiscal » :

« Le résultat fiscal de la période imposable visé ci-dessus est le résultat obtenu après la première opération au sens de l'article 74 de l'AR/CIR 92 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 14).

B.25.2. En ce qu'elle prend en compte « le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées », la disposition attaquée se réfère au résultat imposable avant l'application de la déduction des revenus exonérés conformément aux articles 199 à 206 du CIR 1992.

De la simple circonstance que, dans les travaux préparatoires, à l'appui de cette interprétation, il est fait référence à l'article 74 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992, il ne peut être déduit que la compétence pour fixer la base imposable de la « Fairness Tax » soit déléguée au pouvoir exécutif.

B.25.3. Le deuxième moyen, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

B.26. La troisième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 219ter, § 3, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi attaquée. Selon la partie requérante, les termes « pour l'exercice d'imposition 2014 » utilisés dans cette disposition sont imprécis. Plus particulièrement, elle se demande « comment cette disposition doit être appliquée en ce qui concerne un dividende qui a été distribué au cours de l'exercice d'imposition 2014 et qui peut être explicitement attribué à un prélèvement de réserves taxées telles qu'elles existaient au 31 décembre 2012 ».

B.27.1. En vertu de l'article 219ter, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, la base imposable de la « Fairness tax », qui, conformément au paragraphe 2 de cette disposition, est constituée de la différence positive entre les dividendes distribués et le résultat fiscal soumis à l'impôt des sociétés, est « réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2014 ». Pour l'application de cette réduction, le prélèvement de réserves déjà taxées sera imputé en priorité sur les réserves constituées en dernier lieu.

B.27.2. L'article 219ter, § 3, alinéa 2, du CIR 1992 s'applique uniquement pour l'exercice d'imposition 2014 et est donc une disposition transitoire. En vertu de cette disposition, « des dividendes distribués au cours de ce même exercice d'imposition ne peuvent jamais être pris en considération comme réserves taxées de ce même exercice d'imposition ».

La disposition citée en dernier lieu confirme en réalité simplement la règle générale contenue dans l'alinéa 1^{er} et implique que, pour l'exercice d'imposition 2014 aussi, seuls les dividendes qui proviennent de réserves constituées et taxées antérieurement et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2013 peuvent être déduits de la base de la cotisation distincte.

B.27.3. Etant donné que la portée de l'article 219ter, § 3, du CIR 1992 est suffisamment claire, cette disposition satisfait aux exigences émises par le principe de légalité en matière fiscale.

B.28. Le deuxième moyen, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.29. La quatrième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 44 de la loi attaquée, qui complète l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 par les mots « ni sur les dividendes visés à l'article 219ter ». La partie requérante ne voit pas de quel montant des dividendes il s'agit.

B.30.1. En vertu de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 44 de la loi attaquée, aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 et 536 du CIR 1992 ne peut être opérée sur les dividendes visés à l'article 219ter.

Les travaux préparatoires mentionnent à cet égard :

« La disposition de l'article 207, deuxième alinéa, du [CIR 1992] confirme que la *Fairness Tax* est une imposition distincte.

Ainsi la déduction et la compensation de pertes antérieures ne sont pas appliquées à la base de la *Fairness Tax*. Je renvoie également à cet effet aux dispositions de l'article 219ter, § 1^{er}, deuxième alinéa, du projet qui disposent clairement que la base de la *Fairness Tax* ne peut en aucune manière être réduite. L'ajout à l'article 207 ne fait que le confirmer » (*Ann. Sénat*, 18 juillet 2013, n° 5-114, p. 55).

B.30.2. La « *Fairness Tax* » est une cotisation distincte à l'impôt des sociétés et les contribuables ne peuvent appliquer des déductions sur la base d'imposition de celle-ci. L'article 219ter, § 5, du CIR 1992 dispose en effet :

« La base déterminée conformément aux paragraphes précédents ne pourra être limitée ou réduite d'aucune autre manière. »

B.30.3. Compte tenu notamment de ce qui a été dit au cours des travaux préparatoires précités, l'ajout à l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 doit être interprété en ce sens qu'il confirme simplement le principe, contenu dans l'article 219ter, § 5, du même Code, selon lequel aucune déduction ne peut être opérée sur la base imposable de la « *Fairness Tax* » établie conformément aux paragraphes 1^{er} à 4 de cette disposition.

B.30.4. Sous réserve de cette interprétation, la portée des mots « ni sur les dividendes visés à l'article 219ter » figurant à l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est donc suffisamment claire et cette disposition satisfait aux exigences du principe de légalité en matière fiscale.

B.31. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.30.3, le deuxième moyen, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

B.32. Dans le troisième moyen, la partie requérante allègue la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées établiraient plusieurs différences de traitement injustifiées en vue de déterminer la base imposable et les contribuables.

B.33. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.34. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine la base imposable et les redevables des impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou ne sont pas raisonnablement justifiés.

B.35. Dans la première et la deuxième branche du troisième moyen, la partie requérante conteste la manière dont la base imposable est établie en vertu de l'article 219ter du CIR 1992, en ce que ce mode de calcul a pour conséquence que les contribuables qui ont appliqué des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ou d'autres déductions fiscales que la déduction pour capital à risque ou pour pertes antérieures doivent payer une « *Fairness Tax* » d'un montant supérieur par rapport aux contribuables qui ne les ont pas appliquées.

B.36.1. En vertu de l'article 219ter, § 2, du CIR 1992, la base de la « *Fairness Tax* » est constituée de la « différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt sur les sociétés visé aux articles 215 et 216 ». La « *Fairness Tax* » est ainsi calculée sur le montant des dividendes distribués qui n'a pas été soumis au taux normal de l'impôt des sociétés. Ce montant sera supérieur s'il a été fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées, de même que si d'autres revenus exonérés ou d'autres déductions fiscales ont été appliqués.

En vertu de l'article 219ter, § 4, du CIR 1992, la base ainsi établie est limitée selon un facteur de proportionnalité dont le dénominateur est constitué du « résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ». La prise en compte de ces revenus exonérés a ainsi pour conséquence que le résultat fiscal utilisé au dénominateur est inférieur, ce qui implique que le facteur de proportionnalité utilisé est plus élevé et que la base imposable finale sera aussi plus élevée.

B.36.2. La mesure attaquée a pour but « de limiter les excès engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38). En effet, le législateur avait constaté que certaines entreprises, de par l'application de ces déductions, « ne devaient pratiquement plus payer d'impôts » (*ibid.*).

A la lumière de cet objectif légitime, le législateur prend une mesure pertinente en taxant les dividendes distribués qui n'ont pas été soumis au taux normal de l'impôt des sociétés du fait qu'il a été fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées.

B.36.3. Le calcul de la base imposable, tel qu'il a été déterminé dans les dispositions attaquées, a cependant pour conséquence que la « Fairness Tax » est également due sur les dividendes distribués qui n'ont pas été taxés du fait que d'autres déductions fiscales et réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ont été appliquées. Par ailleurs, le facteur de proportionnalité utilisé augmentera par la prise en compte de ces revenus exonérés, de sorte que la base imposable finale sera également plus élevée.

Ce mode de calcul a donc pour conséquence que les contribuables ayant un même bénéficiaire, qui ont distribué des dividendes d'un même montant et qui ont dans une même mesure fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées doivent payer une « Fairness Tax » d'un montant différent selon qu'ils ont appliqué ou non d'autres déductions fiscales ou réductions de valeur, provisions ou plus-values exonérées. Une telle distinction n'est pas pertinente à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur consistant à limiter l'usage excessif de la déduction pour capital à risque et de la déduction des pertes reportées. Il en est d'autant plus ainsi que le législateur voulait expressément que « la Fairness Tax ne touche ni à la déduction RDT, ni à la déduction pour revenus de brevets, ni à la déduction pour investissements. Seules la déduction des intérêts notionnels et les pertes reportées entrent en ligne de compte pour le calcul de la cotisation distincte » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

B.36.4. L'article 219ter, § 2 et 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi du 30 juillet 2013, viole dès lors les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.36.5. Ainsi qu'il a été constaté en B.21, l'article 219ter, § 2, du CIR 1992 doit être annulé en ce que cette disposition, en vue de déterminer la base de la « Fairness Tax », prend en compte des dividendes, relevant du champ d'application de la directive 2011/96/UE, que la société a perçus et qu'elle distribue à son tour, impliquant ainsi un dépassement du seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive.

De la violation constatée en B.36.4, il résulte toutefois que l'article 219ter, § 2 et 4, du CIR 1992 doit être annulé dans son ensemble.

B.37.1. L'annulation de ces paragraphes, qui constituent un élément essentiel de la manière dont la base imposable est déterminée, a pour conséquence que le calcul de la « Fairness Tax », tel qu'il est réglé à l'article 219ter du CIR 1992, devient inopérant dans son ensemble.

B.37.2. Par ailleurs, l'annulation de l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 47 de la loi du 30 juillet 2013, qui découle de l'inconstitutionnalité constatée en B.14, a pour conséquence que l'assujettissement à la « Fairness Tax » des sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique n'a plus de base légale.

B.38. Compte tenu de ce qui précède, les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013, qui sont indissociablement liés, doivent être annulés dans leur totalité.

B.39. Etant donné qu'ils ne peuvent donner lieu à une annulation plus ample, les autres moyens ne doivent pas être examinés.

Quant au maintien des effets

B.40.1. Pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, les effets des dispositions annulées doivent, par application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, être maintenus pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

B.40.2. Eu égard au principe de la primauté et du plein effet du droit de l'Union européenne, afin d'éviter une double imposition, ce maintien ne s'applique toutefois pas aux impositions par lesquelles la « Fairness Tax » a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 « concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents » sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses;
- maintient les effets des dispositions annulées pour les exercices d'imposition 2014 à 2018, exception faite pour les impositions par lesquelles la « Fairness Tax » a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 « concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents » sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 1^{er} mars 2018.

Le greffier,
P.-Y. Dutilleux

Le président,
E. De Groot

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2018/201243]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 24/2018 vom 1. März 2018

Geschäftsverzeichnisnummer 5828

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), erhoben von der X AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 31. Januar 2014 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 3. Februar 2014 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die X AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Renier und R. A. L. Ketels, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. August 2013, zweite Ausgabe.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. März 2015, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen?

2. Ist Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass es sich um einen Steuerabzug an der Quelle handelt, wenn eine Bestimmung des nationalen Rechts vorschreibt, dass bei einer Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft eine Steuer auferlegt wird, weil im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Steuerverluste verringert wird, während der Gewinn aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften nicht besteuert wäre, wenn er bei dem Tochterunternehmen verblieben wäre und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet worden wäre?

3. Ist Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2011/96/EU dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält? ».

In seinem Urteil vom 17. Mai 2017 in der Rechtssache C-68/15 hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Fragen geantwortet.

Durch Anordnung vom 21. Juni 2017 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter R. Leysen und T. Giet beschlossen,

- die Verhandlung wiederzueröffnen,
- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 20. Juli 2017 einzureichenden und innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien zu übermittelnden Ergänzungsschriftsatz ihre eventuellen Bemerkungen anlässlich des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union zu äußern und insbesondere auf die Randnummern 47 bis 49 dieses Urteils zu antworten.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und den Umfang der Nichtigkeitsklage

B.1.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen. Diese Bestimmungen sind Teil von Kapitel 15 Abschnitt 2 Unterabschnitt 1 mit der Überschrift « Fairness Tax ».

B.1.2. Durch Artikel 43 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 198 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, die Wortfolge « aufgrund von Artikel 219bis » durch die Wortfolge « aufgrund der Artikel 219bis und 219ter » ersetzt.

Somit abgeändert lautet Artikel 198 § 1 Nr. 1:

« Werbungskosten umfassen nicht:

1. die Gesellschaftssteuer einschließlich der aufgrund der Artikel 219*bis* und 219*ter* geschuldeten getrennten Steuern, der Summen, die auf die Gesellschaftssteuer vorausgezahlt werden, und des Mobiliensteuervorabzugs, den der Schuldner des Einkommens unter Missachtung von Artikel 261 zur Entlastung des Empfängers trägt, jedoch ausschließlich der aufgrund von Artikel 219 geschuldeten getrennten Steuer ».

B.1.3. Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 207 Absatz 2 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, durch die Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in Artikel 219*ter* erwähnt sind ».

Somit lautet Absatz 2 des abgeänderten Artikels 207:

« Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, der aus den in Artikel 79 erwähnten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, noch auf erhaltene finanzielle Vorteile oder Vorteile jeglicher Art, die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnt sind, noch auf die Grundlage der besonderen getrennten Steuer, die gemäß Artikel 219 auf nicht nachgewiesene Ausgaben oder Vorteile jeglicher Art festgelegt wird, noch auf den Teil der Gewinne, der für die in Artikel 198 § 1 Nr. 9 und 12 erwähnten Ausgaben bestimmt ist, noch auf den Teil der Gewinne, die aus der Nichteinhaltung von Artikel 194*quater* § 2 Absatz 4 und der Anwendung von Artikel 194*quater* § 4 hervorgehen, noch auf Mehrwerte, die in Artikel 217 Nr. 3 erwähnt sind, noch auf Dividenden, die in Artikel 219*ter* erwähnt sind ».

B.1.4. Durch Artikel 45 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 218 § 1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002, das Wort « wird » durch die Wortfolge « und die in Artikel 219*ter* erwähnte getrennte Steuer werden » ersetzt.

Somit lautet die abgeänderte Bestimmung:

« Die gemäß den Artikeln 215 bis 217 berechnete Steuer und die in Artikel 219*ter* erwähnte getrennte Steuer werden bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen eventuell erhöht, wie es in den Artikeln 157 bis 168 in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen ist.

In Abweichung von den Artikeln 160 und 165 sind die Begrenzung der Erhöhung auf 90 Prozent und die Erhöhung der Berechnungsgrundlage auf 106 Prozent der Staatssteuer jedoch nicht anwendbar ».

B.1.5. Durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes wird in Teil I Titel III Kapitel 3 Abschnitt 2 desselben Gesetzbuches ein Artikel 219*ter* mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Art. 219*ter*. § 1. Für den Besteuerungszeitraum, in dem im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 1 bis 2*bis* Dividenden ausgeschüttet werden, wird eine getrennte Steuer festgelegt, die gemäß den Bestimmungen der nachstehenden Paragraphen berechnet wird.

Diese getrennte Steuer ist unabhängig von und gegebenenfalls ergänzend zu anderen Steuern, die aufgrund anderer Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder gegebenenfalls in Anwendung besonderer Gesetzesbestimmungen geschuldet werden.

§ 2. Die Grundlage für diese getrennte Steuer bildet die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt.

§ 3. Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammen. Für die Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.

Für das Steuerjahr 2014 können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten.

§ 4. Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und
- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

§ 5. Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden.

§ 6. Die getrennte Steuer entspricht 5 Prozent der so berechneten Grundlage.

§ 7. Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, als kleine Gesellschaften gelten, unterliegen nicht der vorerwähnten Steuer ».

B.1.6. Artikel 47 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 233 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut:

« Eine getrennte Steuer wird darüber hinaus gemäß den in Artikel 219*ter* bestimmten Regeln festgelegt. In Bezug auf belgische Niederlassungen versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter ' ausgeschütteten Dividenden ' den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt ».

B.1.7. Artikel 48 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 246 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 29. März 2012, durch eine Nr. 3 mit folgendem Wortlaut:

« 3. wird die in Artikel 233 Absatz 3 erwähnte getrennte Steuer unbeschadet der Anwendung von Artikel 218 zum Satz von 5 Prozent berechnet ».

B.1.8. Durch Artikel 49 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 463*bis* § 1 Nr. 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, die Wortfolge « 219*bis* und 246 Absatz 1 Nr. 2 » durch die Wortfolge « 219*bis*, 219*ter* und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 » ersetzt.

Der somit abgeänderte Paragraph 1 Nr. 1 lautet:

« Als zusätzliche Krisenabgabe werden ausschließlich zum Vorteil des Staates drei Zuschlaghundertstel festgelegt:

1. auf die Gesellschaftssteuer, für die in Artikel 220 Nr. 2 und 3 erwähnten juristischen Personen auf die Steuer der juristischen Personen und für die in Artikel 227 Nr. 2 und 3 erwähnten Steuerpflichtigen mit Ausnahme ausländischer Staaten und ihrer politischen Untergliederungen und lokalen Gebietskörperschaften auf die Steuer der Gebietsfremden, die in den Artikeln 219, 219^{bis}, 219^{ter} und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten getrennten Steuern einbegriffen; die zusätzlichen Krisenabgaben werden auf vorerwähnte Steuern berechnet, die festgelegt werden:

- vor Anrechnung der Vorauszahlungen erwähnt in den Artikeln 218, 226 und 246 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 2 und der Vorabzüge, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Steuergutschrift erwähnt in den Artikeln 277 bis 296,
- vor Anwendung der Erhöhung bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen erwähnt im ersten Gedankenstrich ».

B.1.9. Durch Artikel 50 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 275⁷ desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 7. November 2011, zwischen den Absätzen 3 und 4 ein neuer Absatz mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Der König kann den in Absatz 3 bestimmten Prozentsatz durch einen im Ministerrat beratenen Erlass für die in vorliegendem Artikel erwähnten Arbeitgeber erhöhen, die entweder aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten oder natürliche Personen sind, die die Kriterien des vorerwähnten Artikels 15 *mutatis mutandis* erfüllen. Der König reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse zur Ausführung des vorliegenden Absatzes ».

B.1.10. Artikel 51 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

« Die Artikel 43 bis 49 treten ab dem Steuerjahr 2014 in Kraft.

Ab dem 28. Juni 2013 am Datum des Jahresabschlusses angebrachte Änderungen haben keine Auswirkung auf die Anwendung der Maßnahmen in vorliegendem Unterabschnitt.

Artikel 50 ist auf die ab dem 1. Januar 2014 gezahlten oder zuerkannten Entlohnungen anwendbar ».

B.2. Der Gerichtshof muss den Umfang der Nichtigkeitsklage aufgrund der Klageschrift und insbesondere der Darlegung der Klagegründe bestimmen. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf jene Bestimmungen, gegen die Klagegründe gerichtet sind.

Die Parteien sind sich darüber einig, dass die Klagegründe nur gegen die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, die sich auf die « Fairness Tax » beziehen, gerichtet sind. Der Gerichtshof begrenzt daher seine Prüfung auf diese Bestimmungen und äußert sich nicht zur Verfassungsmäßigkeit der Artikel 50 und 51 Absatz 3 desselben Gesetzes, die nicht die angefochtene Maßnahme betreffen.

In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen

B.3.1. Ab dem Steuerjahr 2014 werden belgische Gesellschaften und ausländische Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung aufgrund der Artikel 219^{ter} und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 mit einer getrennten Steuer im Rahmen der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden belegt.

B.3.2. In Artikel 227 des EStGB 1992 ist festgelegt, auf welche ausländischen Gesellschaften die Steuer der Gebietsfremden Anwendung findet. Aufgrund von Artikel 228 wird bei der Berücksichtigung der steuerpflichtigen Einkünfte unter anderem den Gewinnen der belgischen Niederlassungen dieser Gesellschaften Rechnung getragen. Artikel 229 § 1 Absatz 1 bestimmt, dass der Ausdruck « belgische Niederlassung » « feste Geschäftseinrichtungen, durch die ein ausländisches Unternehmen seine beruflichen Tätigkeiten ganz oder teilweise in Belgien ausübt » bezeichnet.

B.3.3. Aus dem Werdegang der angefochtenen Bestimmungen ergibt sich, dass sie bezwecken, eine Steuer auf Gewinne zu erheben, die durch Unternehmen ausgeschüttet werden, ohne dass dafür die Gesellschaftssteuer oder die Steuer der Gebietsfremden entrichtet wurde, weil Steuervorteile, die in den steuerrechtlichen Vorschriften vorgesehen sind, genutzt wurden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, SS. 37-39).

Die neue Steuer, « Fairness Tax » genannt, findet Anwendung, wenn im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder um vorgetragene Steuerverluste verringert wird. Für die Auslegung des Begriffs « ausgeschüttete Dividenden » wird auf Artikel 18 Absatz 1 Nrn. 1 bis 2^{bis} des EStGB 1992 verwiesen.

B.3.4. Die Grundlage für die « Fairness Tax » besteht in der « Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt » (Artikel 219^{ter} § 2 des EStGB 1992).

Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, der aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammt (Artikel 219^{ter} § 3 des EStGB 1992). Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte (Artikel 219^{ter} § 4 des EStGB 1992).

B.3.5. In Bezug auf die Steuer der Gebietsfremden ist die getrennte Steuer mit der Ausschüttung einer Dividende durch die ausländische Gesellschaft verbunden. Für die belgischen Niederlassungen dieser Gesellschaften wird im Gesetz eine fiktive Dividende festgelegt und versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter « ausgeschüttete Dividenden » den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992).

Die getrennte Steuer wird auf einen Satz von 5 Prozent (Artikel 219^{ter} § 6 des EStGB 1992), zuzüglich 3 Prozent zusätzliche Krisenabgabe (Artikel 463^{bis} § 1 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992), festgelegt, was zu einem Satz von 5,15 Prozent führt. Die « Fairness Tax » ist in der Gesellschaftssteuer nicht abzugsfähig.

B.4. In den Vorarbeiten heißt es bezüglich der angefochtenen Maßnahme:

« Ab dem Steuerjahr 2014 wird in die Gesellschaftssteuer und die Steuer der gebietsfremden Gesellschaften eine *Fairness Tax* eingeführt.

Sie gilt in den Fällen, in denen für denselben Besteuerungszeitraum einerseits Dividenden ausgeschüttet werden und andererseits das steuerpflichtige Ergebnis um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Verluste verringert wird.

Für die Berechnung der *Fairness Tax* wird zunächst der Betrag der ausgeschütteten Dividenden berechnet, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist.

Die Dividenden, die gemäß Artikel 537 des EStGB 1992 tatsächlich in den Vorteil des darin vorgesehenen Satzes von 10 Prozent gelangt sind, können auf keinen Fall für die Anwendung der *Fairness Tax* berücksichtigt werden.

Von diesem Dividendenbetrag, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist, wird der Anteil des Dividendenbetrags abgezogen, der aus bereits besteuerten Rücklagen stammt.

Um ' Manipulationen ' zu bekämpfen, werden in Bezug auf die ' bereits besteuerten Rücklagen ' nur die für das Steuerjahr 2014 aufgebauten Rücklagen aus der Anwendung der Maßnahme ausgeschlossen.

Bei der Ermittlung des Ursprungs der Entnahme aus Rücklagen wird die LIFO-Methode angewandt: *last in, first out*.

Der Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits den in Abzug gebrachten vorgetragenen Verlusten und dem Abzug der fiktiven Zinsen desselben Geschäftsjahres und andererseits dem steuerpflichtigen ' Ergebnis des Besteuerungszeitraums ' nach dem ersten Berechnungsvorgang.

Der Vortrag des Abzugs für Risikokapital, der immer noch gemäß Artikel 536 des EStGB 1992 befreit werden kann, wird bei dieser Berechnung nicht berücksichtigt.

Das vorerwähnte steuerpflichtige Ergebnis des Besteuerungszeitraums ist das Ergebnis des so genannten ersten Berechnungsvorgangs (im Sinne von Artikel 74 des KE/EStGB 1992). Unter anderem umfasst es daher nicht die steuerfreien Mehrwerte auf Aktien oder Anteile.

Auf die somit begrenzte Grundlage wird der vorerwähnte Satz von 5 Prozent angewandt.

Diese getrennte Steuer kann nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Diese Maßnahme findet nicht Anwendung auf die Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches auf konsolidierter Basis als kleine Gesellschaften gelten.

Für diese getrennte Steuer gelten die Regeln der Vorauszahlungen; sie unterliegt der Krisenabgabe.

Es erfolgt eine Meldung bei der Europäischen Kommission.

Beispiel 1

Eine Gesellschaft mit einem steuerpflichtigen Ergebnis von 1000 (Code 012/1040 der Erklärung) gibt Folgendes an:
Ausgeschüttete Dividenden (Code 059/1320): 600

Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang (Code 077/1430): 1 600

Endgültig besteuerte Einkünfte (Code 099/1433): 300

Abzug für Risikokapital (Code 103/1435): 800

Vorherige Verluste (Code 106/1436): 50

Besteuerbar zum normalen Satz (Code 112/1460): 450

Anwendung der Maßnahme

Anteil der Dividenden, der nicht in der Besteuerungsgrundlage wiederzufinden ist: $600 - 450 = 150$

Verhältnismäßige Begrenzung: $(800 + 50) / 1 600 = 53,12$ Prozent

Grundlage für Mindestbesteuerung: $150 \times 53,12 \% = 79,68$

Getrennte Steuer zu 5 Prozent = 3,98

Beispiel 2

Entnahme aus Rücklagen (negativ): - 1 000

Abgelehnte Ausgaben: 100

Dividenden: 3000

Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang: 2 100

Abzüge (EBE ausländische Dividenden): - 100

Saldo: 2 000

AfZ: - 1 000

Vorherige Verluste: - 1 000

Vortrag AfZ: - 1 000

Steuerpflichtiges Ergebnis: 0

Anwendung der Maßnahme

(1) Es wurden 3 000 Dividenden ausgeschüttet, und diese werden gerechtfertigt durch:

- 1 000 infolge von Entnahmen aus (bereits besteuerten) Rücklagen von vorherigen Geschäftsjahren (spätestens bis zum Steuerjahr 2014).

(2) Von diesen 3 000 Dividenden ist schließlich nichts in dem steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden, denn das endgültige steuerpflichtige Ergebnis beträgt 0. Die Bruttobasis für die *Fairness Tax* beträgt also 3 000.

(3) 1 000 der ausgeschütteten Dividenden stammen aus besteuerten Rücklagen und werden von der Bruttobasis der *Fairness Tax* abgezogen. Also $3 000 - 1 000 = 2 000$

(4) Verhältnismäßige Begrenzung

Berechnung Zähler: vorgetragene Verluste (1 000) + AfZ (1 000) = 2 000

Berechnung Nenner: steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang beträgt 2 100.

Berechnung Verhältnis: $2 000 / 2 100 = 95,23 \%$

ALSO: Berechnung der *Fairness Tax*: Bruttobasis (3) von 2 000 wird verringert um das Verhältnis: $2 000 \times 95,23 \% = 1 904,76$

Und diese Basis unterliegt der *Fairness Tax* von 5 Prozent: $1 904,76 \times 5 \% = 95,23$ » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, SS. 13-15).

Im Bericht namens des Ausschusses für Soziales vom 15. Juli 2013 erteilt der Minister als Antwort auf verschiedene Fragen und Anmerkungen weitere Erläuterungen im Zusammenhang mit der « Fairness Tax »:

« Der Minister antwortet, dass die *Fairness Tax* eigentlich recht einfach ist. Es handelt sich eigentlich um eine getrennte Steuer, die erhoben wird auf die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem Satz der Gesellschaftssteuer unterliegt.

Der erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und
- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

Der Minister verdeutlicht, dass die *Fairness Tax* den EBE-Abzug, den Patentabzug und den Investitionsabzug nicht berührt. Nur die abgezogenen fiktiven Zinsen und die vorgetragenen Verluste werden für die Berechnung der getrennten Steuer berücksichtigt.

Die Maßnahme dient eigentlich dazu, die Auswüchse zu begrenzen, die die unbegrenzte Übertragbarkeit der Verluste und der Abzug der fiktiven Zinsen verursacht haben. Diese Auswüchse, die eigentlich gesetzlich zulässig sind, haben dazu geführt, dass gewisse Unternehmen eigentlich fast keine Steuer mehr zahlen. Weil dies nicht gerecht ist gegenüber den anderen Unternehmen und Steuerpflichtigen, hat die Regierung sich dafür entschieden, diese Unternehmen doch zu besteuern mittels einer getrennten Steuer, nämlich der so genannten *Fairness Tax*.

Der Minister führt an, dass die neue Maßnahme der Europäischen Kommission vorgelegt wurde, die prüfen wird, ob die *Fairness Tax* den europäischen Vorschriften entspricht, darunter die Mutter-Tochter-Richtlinie. Der Minister vertraut voll darauf, dass die *Fairness Tax* die Prüfung auf europäischer Ebene bestehen wird. Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes im Rahmen des *Burda*-Urteils vom 26. Juni 2008 (C-284/06) bestärkt ihn in seiner Überzeugung, dass die Europäische Kommission die *Fairness Tax* nicht als einen verdeckten Steuerabzug an der Quelle ansehen wird.

Der Minister bestätigt, dass die *Fairness Tax* auf den Rückkauf eigener Aktien Anwendung findet. Der Rückkauf eigener Aktien ist Anlass zur Zahlung einer Dividende. Diese Dividende wird für die Berechnung der *Fairness Tax* berücksichtigt.

Die *Fairness Tax* soll nicht die Unternehmen veranlassen, keine Dividenden auszuschütten. Wenn ein Unternehmen keine Dividenden ausschüttet, ist selbstverständlich auch keine *Fairness Tax* geschuldet. Dies ist nur der Fall, wenn der Betrag der ausgeschütteten Dividenden höher ist als das endgültige steuerpflichtige Ergebnis.

Für die Steuer der Gebietsfremden ist die Berechnung von fiktiven Dividenden vorgesehen. Das ausländische Ergebnis in Bezug auf Dividenden wird der belgischen Niederlassung im Verhältnis zwischen dem ausländischen steuerpflichtigen Ergebnis und dem belgischen steuerpflichtigen Ergebnis zugewiesen. Diese Bestimmung ist notwendig zur Vermeidung einer Diskriminierung.

Schließlich antwortet der Minister, dass das erwartete Steueraufkommen der *Fairness Tax* durch den Studiendienst des FÖD Finanzen auf der Grundlage der verfügbaren statistischen Daten im Zusammenhang mit dem Abzug für vorgetragene Verluste und Risikokapital berechnet wurde. Der Unterschied zwischen dem veranschlagten Steueraufkommen für 2013 und für 2014 ist dadurch zu erklären, dass für 2013 nur Vorauszahlungen berücksichtigt wurden und für 2014 sowohl Eintreibungen als auch Vorauszahlungen. Aus diesem Grund ist der Betrag für 2014 höher als für 2013. Der Minister hebt hervor, dass es sich um Nettoszahlen handelt. Dies bedeutet, dass die 50 Millionen Euro an Steuerermäßigungen, die den KMBs zugute kommen - siehe Artikel 49 (neu) - eigentlich vom Gesamtbetrag für 2014 abgezogen werden müssen. Der Gesamtbetrag des erwarteten Ertrags der *Fairness Tax* für 2014 beträgt 215 Millionen Euro, von denen 50 Millionen Euro abgezogen werden. Es bleibt somit für 2014 ein erwarteter Nettoertrag von 165 Millionen Euro übrig » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, SS. 37-39).

B.5. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die angefochtene Maßnahme dazu dient, die Folgen der unbegrenzten Übertragbarkeit der Verluste und des Abzugs der fiktiven Zinsen zu begrenzen, da sie dazu geführt hätten, dass gewisse Gesellschaften keine oder fast keine Steuern mehr bezahlen. Es werde also bezweckt, Diskriminierungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

Zur Hauptsache

B.6.1. Die klagende Partei führt im ersten Teil des ersten Klagegrunds an, die angefochtenen Bestimmungen verstießen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV).

B.6.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gilt angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.6.3. Artikel 49 des AEUV bestimmt:

« Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen ».

B.7.1. Nach Darlegung der klagenden Partei hindere die « Fairness Tax » die ausländischen Gesellschaften in ihrer freien Wahl einer Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in Belgien, da sie unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit in Belgien über eine feste Niederlassung oder über eine Tochtergesellschaft ausübten.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz in der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine getrennte Tochtergesellschaft ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, wenn aus den Ergebnissen des belgischen Tochterunternehmens eine Dividende ausgeschüttet werde. Eine solche Dividendenausschüttung werde lediglich durch die Ergebnisse und die Entscheidungen der belgischen Tochtergesellschaft beeinflusst. Ein belgisches Tochterunternehmen, das an die Muttergesellschaft einen Gewinn ausschütete, unterliege der angefochtenen Besteuerung, ungeachtet dessen, ob die Muttergesellschaft selbst einen Gewinn ausschütete oder nicht. Bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns des belgischen Tochterunternehmens an die Rücklagen sei keine « Fairness Tax » geschuldet, ungeachtet dessen, ob das ausländische Unternehmen eine Dividende ausschütete oder nicht.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz innerhalb der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine feste Niederlassung ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, je nachdem, ob die ausländische Gesellschaft eine Dividende ausschütete oder nicht. Wenn die ausländische Gesellschaft keine Dividende ausschütete, sei keine Steuer geschuldet, auch wenn ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Wenn die ausländische Gesellschaft hingegen eine Dividende ausschütete, sei immer eine « Fairness Tax » geschuldet, auch wenn kein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Die « Fairness Tax » werde in diesem Fall auch durch die Ergebnisse und die Entscheidungen in Bezug auf die Tätigkeiten beeinflusst, die nicht in Belgien stattfänden und daher den Tätigkeiten der belgischen festen Niederlassung vollkommen fremd seien. Das ausländische Unternehmen könne daher auf seinen ausländischen Gewinn besteuert werden aus dem einfachen Grund, dass es eine feste Niederlassung in Belgien habe.

Somit werde eine ausländische Gesellschaft, die sich für eine belgische feste Niederlassung entscheide, im System der beanstandeten Steuer weniger günstig behandelt, was im Widerspruch zu der durch Artikel 49 des AEUV gewährleisteten Niederlassungsfreiheit stehe.

B.7.2. Die klagende Partei erkennt auch eine Diskriminierung auf der Grundlage der Staatsangehörigkeit zwischen der festen Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft und einer belgischen Gesellschaft. Auf die festen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften könne die beanstandete Steuer angewandt werden trotz des Umstandes, dass der vollständige Gewinn, der der belgischen festen Niederlassung zugerechnet werden könne, den Rücklagen zugeführt oder in Belgien neu investiert worden sei, während diese Steuer nicht auf die belgische Gesellschaft angewandt werde, wenn sie ihren vollständigen Gewinn den Rücklagen zuführe oder neu investiere. Diese ungleiche Behandlung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen die Niederlassungsfreiheit, was aufgrund der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des AEUV verboten sei.

B.8. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den ersten Teil des ersten Klagegrunds hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« 1. Ist Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen? ».

B.9. In seinem Urteil vom 17. Mai 2017 (C-68/15, X.) hat der Europäische Gerichtshof die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage wie folgt beantwortet:

« 35. Für die Prüfung der Frage in der gestellten Form ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Sitz einer Gesellschaft dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. u.a. Urteile vom 28. Januar 1986, *Kommission/Frankreich*, 270/83, EU: C: 1986: 37, Rn. 18, und vom 14. Dezember 2000, *AMID*, C-141/99, EU: C: 2000: 696, Rn. 20).

36. Daraus folgt, dass die Anwendung einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden auf eine gebietsansässige Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft auf der einen und auf eine gebietsansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft auf der anderen Seite zum einen die steuerliche Behandlung einer gebietsansässigen Gesellschaft und zum anderen die einer gebietsfremden Gesellschaft betrifft.

37. Im vorliegenden Fall steht aber fest, dass die in Rede stehende belgische Steuerregelung gebietsansässige Gesellschaften, einschließlich gebietsansässiger Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften, und gebietsfremde Gesellschaften gleich behandelt, da alle diese Gesellschaften der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden unter den in den Rn. 31 und 32 des vorliegenden Urteils angeführten Umständen ausschütten.

38. Vor diesem Hintergrund ist die vorgelegte Frage so zu verstehen, dass damit geklärt werden soll, ob die Niederlassungsfreiheit dahin auszulegen ist, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - nach der sowohl eine gebietsfremde Gesellschaft, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, als auch eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, einer Steuer wie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - entgegensteht.

39. Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Angehörigen der Europäischen Union zuerkennt, umfasst für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist nach Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40. Was die Behandlung im Aufnahmestaat betrifft, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass, da Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (Beschluss vom 4. Juni 2009, *KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 und C-499/07, EU: C: 2009: 339, Rn. 77 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41. In Bezug auf steuerliche Vorschriften geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, sein System der Gewinnbesteuerung unter Wahrung des Unionsrechts auszugestalten, sofern diese Gewinne der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats unterliegen. Demzufolge ist der Aufnahmemitgliedstaat frei darin, den Steuertatbestand, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz, die für die verschiedenen Niederlassungsformen von in diesem Mitgliedstaat tätigen Gesellschaften gelten, festzulegen, vorausgesetzt, er gewährt gebietsfremden Gesellschaften eine Behandlung, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, Rn. 47, und vom 26. Juni 2008, *Burda*, C-284/06, EU: C: 2008: 365, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Eine Diskriminierung kann nur dadurch entstehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (Urteile vom 14. Februar 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU: C: 1995: 31, Rn. 30, und vom 1. Dezember 2011, *Kommission/Ungarn*, C-253/09, EU: C: 2011: 795, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43. Im vorliegenden Fall steht fest, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, und eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, steuerlich grundsätzlich gleich behandelt werden, da sie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht im endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind.

44. Soweit aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervorgeht, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, im Unterschied zu einer gebietsansässigen Gesellschaft, die auf der Grundlage ihres Welteinkommens der Körperschaftsteuer unterliegt, in diesem Mitgliedstaat dieser Steuer nur auf der Grundlage der Gewinne unterliegt, die die Betriebsstätte erzielt, könnte jedoch etwas anderes gelten und die in Rede stehende Regelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, wenn die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Fairness Tax tatsächlich zur Folge hätte, dass die gebietsfremde Gesellschaft weniger günstig behandelt würde als eine gebietsansässige Gesellschaft.

45. Nach Ansicht der belgischen Regierung berücksichtigt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung dadurch, dass sie die Berechnung einer fiktiven Dividende zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Fairness Tax bei einer gebietsfremden Gesellschaft vorsieht, diese Unterschiede bei der Art und Weise der Berechnung der Besteuerungsgrundlage und bezwecke somit, etwaige Diskriminierungen zu vermeiden.

46. X und die Europäische Kommission vertreten hingegen die Auffassung, dass diese Art und Weise der Berechnung zu einer höheren Besteuerung der gebietsfremden Gesellschaft führen könne. Insoweit macht zum einen X geltend, dass diese Art und Weise der Berechnung in bestimmten Situationen zur Folge haben könne, dass bei einer solchen gebietsfremden Gesellschaft andere Gewinne besteuert würden als die durch die belgische Betriebsstätte erzielten. Zum anderen weist die Kommission darauf hin, dass eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, der Fairness Tax nur dann unterliege, wenn sie tatsächlich Dividenden ausschütete, während eine gebietsfremde Gesellschaft, die in dem betreffenden Mitgliedstaat eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübe, dieser Steuer unterliege, sobald sie Dividenden ausschütete, selbst wenn die Gewinne dieser Betriebsstätte nicht Teil der von dieser gebietsfremden Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden seien.

47. Im vorliegenden Fall ist es Sache des vorlegenden Gerichts, das allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, unter Berücksichtigung aller Elemente der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerregelung zu prüfen, ob die Art und Weise der Berechnung der Bemessungsgrundlage in allen Situationen dazu führt, dass die steuerliche Behandlung einer gebietsfremden Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in Belgien über eine Betriebsstätte ausübt, nicht weniger günstig ist als die, der eine gebietsansässige Gesellschaft unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2015, *Miljoen u.a.*, C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU: C: 2015: 608, Rn. 48).

48. Im Rahmen dieser Prüfung wird das vorlegende Gericht den Umstand zu berücksichtigen haben, dass mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung der belgischen Steuerhoheit unterliegende Gewinne besteuert werden sollen, die zwar ausgeschüttet wurden, aber über die dieser Mitgliedstaat seine Steuerhoheit aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht ausgeübt hat. In einer Situation, in der die Art und Weise der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage einer gebietsfremden Gesellschaft zur Folge hätte, dass diese Gesellschaft auch mit den Gewinnen besteuert würde, die nicht in die Steuerhoheit dieses Mitgliedstaats fallen, erfähre die gebietsfremde Gesellschaft eine weniger günstige Behandlung als die gebietsansässige Gesellschaft.

49. Ergibt diese Prüfung, dass eine solche Behandlung vorliegt, wäre somit davon auszugehen, dass eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

50. Eine solche Beschränkung ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51. Die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt ist unter Berücksichtigung des mit der betreffenden nationalen Steuerregelung verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, *Kommission/Finnland*, C-342/10, EU: C: 2012: 688, Rn. 36, und vom 2. Juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, Rn. 48).

52. Hinsichtlich einer Steuerregelung des Aufnahmemitgliedstaats, mit der verhindert werden soll, dass die in diesem Mitgliedstaat erzielten Gewinne aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen ausgeschüttet werden, ohne beim Steuerpflichtigen besteuert worden zu sein, ist aber die Situation eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der in diesem Mitgliedstaat eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen vergleichbar. In beiden Fällen soll diese Steuerregelung diesem Mitgliedstaat nämlich ermöglichen, seine Befugnis zur Besteuerung der seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinne auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04, EU: C: 2006: 713, Rn. 19, und vom 3. September 2014, *Kommission/Spanien*, C-127/12, nicht veröffentlicht, EU: C: 2014: 2130, Rn. 77 und 78).

53. Somit ist hinsichtlich der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung die Situation einer gebietsfremden Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, vergleichbar.

54. Eine Rechtfertigung der Beschränkung kann sich deshalb nur aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ergeben. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU: C: 2014: 2087, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55. Die belgische Regierung hat geltend gemacht, dass eine etwaige Beschränkung dieser Freiheit durch zwei Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei, nämlich das Ziel, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, und das Ziel, Missbrauch zu bekämpfen.

56. Insoweit genügt die Feststellung, dass diese beiden Ziele zwar zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gehören, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteil vom 5. Juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU: C: 2012: 415, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), die in Rede stehende Regelung aber nicht geeignet ist, ihre Verwirklichung zu gewährleisten, so dass diese Ziele in einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen können.

57. Erstens geht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung, da mit ihr der belgischen Steuerhoheit unterliegende Gewinne besteuert werden sollen, die ausgeschüttet werden, ohne von diesem Mitgliedstaat besteuert worden zu sein, in keiner Weise dahin, die Steuerhoheit zwischen dem Königreich Belgien und einem anderen Mitgliedstaat aufzuteilen.

58. Zweitens zielt diese Regelung, da ihr Zweck darin besteht, die durch die Anwendung im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen erzeugte Wirkung zu begrenzen, als solche nicht darauf ab, eine missbräuchliche Praxis zu verhindern.

59. Überdies kann eine etwaige Beschränkung auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass diese Regelung in bestimmten Situationen dazu führen könnte, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, eine günstigere Besteuerung erfährt als eine gebietsansässige Gesellschaft.

60. Der Umstand, dass eine nationale Steuerregelung gebietsfremde Gesellschaften benachteiligt, kann nämlich nicht dadurch ausgeglichen werden, dass diese Regelung in anderen Situationen zu einer für diese Art von Gesellschaften günstigen Behandlung führen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU: C: 2016: 402, Rn. 38 und 39).

61. Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Niederlassungsfreiheit dahin auszulegen ist, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - nach der sowohl eine gebietsfremde Gesellschaft, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, als auch eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, einer Steuer wie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - nicht entgegensteht, vorausgesetzt, die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer hat nicht tatsächlich zur Folge, dass die gebietsfremde Gesellschaft weniger günstig behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist ».

B.10. In Bezug auf den ersten Teil des ersten Klagegrunds geht aus der vorstehend angeführten Antwort des Europäischen Gerichtshofes auf die erste Vorabentscheidungsfrage hervor, dass Artikel 49 des AEUV, der die Niederlassungsfreiheit gewährleistet, an sich nicht gegen die angefochtenen Bestimmungen spricht, wonach sowohl ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung als auch belgische Gesellschaften, darunter belgische Tochterunternehmen von ausländischen Gesellschaften, der «Fairness Tax» unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer «in allen Situationen» zur Folge hat, dass diese ausländischen Gesellschaften steuerlich nicht weniger günstig behandelt werden als belgische Gesellschaften. Der Europäische Gerichtshof verdeutlicht, dass wohl ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt, wenn die Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage der «Fairness Tax» für eine ausländische Gesellschaft dazu führt, dass diese Gesellschaft die Steuer auch auf die Gewinne zahlen muss, die nicht in die Steuerhoheit Belgiens fallen.

Gemäß dem Europäischen Gerichtshof ist es Sache des Verfassungsgerichtshofes - unter Berücksichtigung aller Elemente der in Rede stehenden Steuerregelung und der nationalen steuerrechtlichen Vorschriften insgesamt - zu beurteilen, ob die Art und Weise der Berechnung der Bemessungsgrundlage der «Fairness Tax» für ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung dazu führen kann, dass eine solche weniger günstige Behandlung vorliegt.

B.11. Gegen die Berechnungsweise der «Fairness Tax» in der Steuer der Gebietsfremden, so wie sie in Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 geregelt ist, führt die klagende Partei einen weiteren Klagegrund an, der abgeleitet ist aus einem Verstoß gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen, so wie es in Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleistet wird, das es erfordert, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und deutliche Kriterien enthalte, anhand deren der Steuerpflichtige feststellen könne, was die Besteuerungsgrundlage einer geschuldeten Steuer sei.

Im Einzelnen führt die klagende Partei im ersten Teil des zweiten Klagegrunds an, dass für die Berechnung der Steuer der Gebietsfremden nicht ersichtlich sei, was mit « gesamtes Buchführungsergebnis der Gesellschaft » und mit den « von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden » gemeint sei. Es sei auch nicht ersichtlich, wie die « Fairness Tax » berechnet werden müsse, wenn das Mutterhaus Dividenden aus ihren Rücklagen ausschütete, das Gesamtergebnis jedoch negativ oder geringer sei als das Ergebnis der festen belgischen Niederlassung. Schließlich entspreche der niederländische Text der angefochtenen Bestimmung inhaltlich nicht dem französischen Text.

Da eine genaue Prüfung des ersten Teils des ersten Klagegrunds es erfordert, dass kein Zweifel hinsichtlich der Deutlichkeit der fraglichen Bestimmung im Lichte von Artikel 170 § 1 der Verfassung besteht, muss zunächst der erste Teil des zweiten Klagegrunds geprüft werden.

Im Übrigen steht auch das Recht der Europäischen Union einer Steuerregelung entgegen, die nicht die Möglichkeit bietet, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen, und zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit führt. Eine solche Regelung genügt nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können, klar und vorhersehbar sein müssen (EuGH, 5. Juli 2012, C-318/10, *SIAT*, Randnrn. 57 und 58).

B.12.1. Gemäß Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 wird in der Steuer der Gebietsfremden eine getrennte Steuer festgelegt gemäß den Regeln von Artikel 219ter, der für die Unternehmen gilt, die der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Wie in B.3.4 dargelegt wurde, wird die Grundlage der « Fairness Tax » für die belgischen Gesellschaften, einschließlich der belgischen Tochtergesellschaften von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Muttergesellschaften, durch die « Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt » gebildet (Artikel 219ter § 2 des EStGB 1992).

Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, der aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammt (Artikel 219ter § 3 des EStGB 1992). Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte (Artikel 219ter § 4 des EStGB 1992).

B.12.2. Während für die in B.12.1 erwähnten Gesellschaften die tatsächlich ausgeschütteten Bruttodividenden berücksichtigt werden, ist im Gesetz für die festen belgischen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften hingegen eine fiktive Dividende vorgesehen und ist zur Anwendung dieser Regelung unter « ausgeschütteten Dividenden » der « Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt » zu verstehen (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992). Diese abweichende Berechnungsweise der Grundlage der « Fairness Tax » für die belgischen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften ergibt sich aus dem Umstand, dass die belgische Niederlassung selbst keine Dividenden ausschütten kann, und wurde durch den Gesetzgeber als notwendig erachtet, um Diskriminierungen gegenüber belgischen Gesellschaften zu vermeiden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 39).

B.13. Weder aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, noch aus den Vorarbeiten geht jedoch hervor, auf welche Weise bezüglich der Steuer der Gebietsfremden die « von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden » sowie das « gesamte Buchführungsergebnis der Gesellschaft » festgelegt werden müssen. Insbesondere ist unklar, ob für die Bestimmung der durch die ausländische Gesellschaft « ausgeschütteten Dividenden » die belgische oder die ausländische steuerliche Einstufung berücksichtigt werden muss. Es ist ebenfalls nicht festzustellen, ob das « gesamte Buchführungsergebnis » der ausländischen Gesellschaft zu ermitteln ist gemäß den ausländischen Regeln, denen die Gesellschaft unterliegt, oder ob dieses Ergebnis in die belgischen Buchführungsregeln umzusetzen ist. Die Vorarbeiten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 37) haben keine Verdeutlichung geboten. In diesem Zusammenhang ist außerdem ein Unterschied zwischen dem niederländischen und dem französischen Gesetzestext festzustellen. Während im niederländischen Text auf den Anteil der Dividende verwiesen wird, der « verhältnismäßig » dem Anteil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung am Gesamtergebnis der ausländischen Gesellschaft entspricht, fehlt im französischen Text ein Verweis auf eine solche proportionale Verteilung.

Ferner geht aus der angefochtenen Bestimmung nicht hervor, auf welche Weise die Besteuerungsgrundlage für die belgische Niederlassung zu bestimmen ist, wenn die ausländische Gesellschaft noch andere ausländische Niederlassungen hat oder wenn die Gesellschaft ein negatives Ergebnis im Land des Mutterhauses oder in Ländern, in denen sie eine feste Niederlassung hat, erzielt. Schließlich ist ebenfalls nicht klar, welche Rücklagen in der Steuer der Gebietsfremden von der Besteuerungsgrundlage der strittigen Steuer abgezogen werden können.

B.14.1. Da somit nicht deutlich ist, auf welche Weise die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » für die ausländischen Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung zu bestimmen ist, verletzt der angefochtene Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 auf unverhältnismäßige Weise den Grundsatz, wonach jeder Steuerpflichtige mit einem Mindestmaß an Vorhersehbarkeit das Steuersystem muss erkennen können, das auf ihn angewandt werden wird. Dies gilt umso mehr, als die « Fairness Tax » Vorauszahlungen unterliegt, sodass eine Erhöhung der Steuer angewandt wird, wenn zu wenig vorausgezahlt wurde.

Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 47 des angefochtenen Gesetzes, steht folglich im Widerspruch zu dem durch Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleisteten Legalitätsprinzip in Steuersachen.

B.14.2. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds ist begründet, sodass Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 für nichtig zu erklären ist. Folglich braucht nicht geprüft zu werden, ob die Berechnungsweise der Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » dazu führt, dass in der Steuer der Gebietsfremden ein Gewinn besteuert wird, der nicht in die Steuerhoheit Belgiens fällt. Der erste Teil des ersten Klagegrunds braucht daher nicht geprüft zu werden.

B.15.1. Im zweiten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

Die beanstandete Steuer müsse nach Darlegung der klagenden Partei als ein Steuerabzug an der Quelle gelten, wenn sie auf die Gewinne erhoben werde, die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet würden, während in Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehen sei, dass die von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit seien.

B.15.2. Im dritten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

Nach Darlegung der klagenden Partei habe die « Fairness Tax » zur Folge, dass Dividenden zu mehr als 5 Prozent für die belgische Gesellschaftsteuer berücksichtigt würden, was dazu führe, dass das System nicht mehr in Einklang mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie stehe.

B.15.3. Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

« Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können.

Werden in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt, so darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen ».

Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

« Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit ».

B.16. Vor der Urteilsfällung über den zweiten und dritten Teil des ersten Klagegrunds hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 2. Ist Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass es sich um einen Steuerabzug an der Quelle handelt, wenn eine Bestimmung des nationalen Rechts vorschreibt, dass bei einer Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft eine Steuer auferlegt wird, weil im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Steuerverluste verringert wird, während der Gewinn aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften nicht besteuert wäre, wenn er bei dem Tochterunternehmen verblieben wäre und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet worden wäre?

3. Ist Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2011/96/EU dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält? ».

B.17. In seinem vorerwähnten Urteil vom 17. Mai 2017 hat der Europäische Gerichtshof die beiden Vorabentscheidungsfragen wie folgt beantwortet:

« Zur zweiten Frage

62. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - die eine Steuer wie die Fairness Tax vorsieht, der sowohl die gebietsfremden Gesellschaften, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausüben, als auch die gebietsansässigen Gesellschaften, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - entgegensteht.

63. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen drei Kriterien kumulativ erfüllt sein, damit eine Steuer als Quellensteuer im Sinne von Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie eingestuft werden kann. So muss erstens die Steuer in dem Staat erhoben werden, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, und der sie auslösende Tatbestand in der Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren bestehen, zweitens die Bemessungsgrundlage dieser Steuer im Ertrag dieser Wertpapiere bestehen und drittens der Steuerpflichtige Inhaber dieser Wertpapiere sein (vgl. entsprechendes Urteil vom 24. Juni 2010, *P. Ferrero e C.* und *General Beverage Europe*, C-338/08 und C-339/08, EU: C: 2010: 364, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

64. Mit den Parteien des Ausgangsverfahrens ist festzustellen, dass eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Fairness Tax die ersten beiden Voraussetzungen erfüllt. Denn zum einen besteht der diese Steuer auslösende Tatbestand in der Ausschüttung von Dividenden und zum anderen wird bei der Berechnung ihrer Bemessungsgrundlage der ausgeschüttete Betrag berücksichtigt.

65. Jedoch fehlt es insoweit, als Steuerpflichtiger einer Steuer wie der Fairness Tax nicht der Inhaber der Wertpapiere ist, sondern die ausschüttende Gesellschaft, an der dritten Voraussetzung.

66. Diese Beurteilung wird nicht durch das Vorbringen von X und der Kommission in Frage gestellt, wonach im vorliegenden Fall einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorzug zu geben sei. Insoweit genügt der Hinweis, dass der Gerichtshof eine solche Betrachtungsweise bereits im Urteil vom 26. Juni 2008, *Burda* (C-284/06, EU: C: 2008: 365, Rn. 58 bis 62), zurückgewiesen hat.

67. Da die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht erfüllt ist, kann eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende keine Quellensteuer im Sinne dieser Vorschrift sein.

68. Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - die eine Steuer wie die Fairness Tax vorsieht, der sowohl die gebietsfremden Gesellschaften, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausüben, als auch die gebietsansässigen Gesellschaften, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - nicht entgegensteht.

Zur dritten Frage

69. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, soweit diese Regelung in einer Situation, in der die Gewinne, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Vorschrift vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt.

70. Aus dem dritten Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie geht hervor, dass diese Richtlinie darauf abzielt, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen.

71. Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie lässt den Mitgliedstaaten hierzu die Wahl zwischen zwei Systemen, und zwar dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU: C: 2006: 774, Rn. 44). Den Erwägungsgründen 7 und 9 dieser Richtlinie entsprechend stellt diese Vorschrift nämlich klar, dass dann, wenn einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft Gewinne zufließen, die nicht

anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebstätte diese Gewinne nicht besteuern oder im Fall einer Besteuerung zulassen, dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können.

72. Jedoch bestimmt Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten bestimmen können, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Außerdem geht aus dieser Vorschrift hervor, dass wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf.

73. Art. 4 der Richtlinie soll somit verhindern, dass die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zunächst bei der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat und dann bei der Muttergesellschaft in deren Sitzstaat besteuert werden.

74. Im vorliegenden Fall ist zum einen darauf hinzuweisen, dass aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, dass sich das Königreich Belgien bei der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie für das Befreiungssystem entschieden hat. Außerdem hat dieser Mitgliedstaat von der in Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht. Die von gebietsfremden Tochtergesellschaften belgischer Muttergesellschaften stammenden Gewinne sind somit in Höhe von 95 % steuerbefreit.

75. Zum anderen steht fest, dass die Fairness Tax in dem Fall, dass die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in diesem Art. 4 Abs. 3 vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, und somit zu einer Doppelbesteuerung dieser Gewinne führt.

76. Somit stellt sich die Frage, ob eine solche Doppelbesteuerung gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie verstößt.

77. Nach Ansicht der belgischen und der französischen Regierung fallen die von einer Muttergesellschaft an ihre Anteilseigner weiterausgeschütteten Gewinne nicht in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie, da diese Vorschrift nur anwendbar sei, wenn einer Muttergesellschaft Gewinne zufließen, die von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttet würden.

78. Einer solchen Auslegung, die sich weder aus dem Wortlaut dieser Vorschrift noch aus deren Kontext oder Zweck ergibt, kann nicht gefolgt werden.

79. Erstens untersagt diese Vorschrift den Mitgliedstaaten nämlich, indem sie vorsieht, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebstätte ' diese Gewinne nicht besteuern ', die Muttergesellschaft oder deren Betriebstätte wegen der von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu besteuern, ohne dass danach unterschieden würde, ob der die Besteuerung der Muttergesellschaft auslösende Tatbestand im Zufluss dieser Gewinne oder in deren Weiterausschüttung besteht.

80. Zweitens zielt die Mutter-Tochter-Richtlinie, wie in den Rn. 70 und 71 des vorliegenden Urteils ausgeführt, darauf ab, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Eine Besteuerung dieser Gewinne durch den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei dieser anlässlich der Weiterausschüttung dieser Gewinne, die zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterliegen, die tatsächlich den in Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, würde aber zu einer nach der genannten Richtlinie verbotenen Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft führen.

81. Diese Feststellung wird, wie die Generalanwältin in Nr. 54 ihrer Schlussanträge im Kern ausgeführt hat, nicht durch Rn. 105 des Urteils vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU: C: 2006: 774), in Frage gestellt, da sich der Gerichtshof in dieser Randnummer nur dazu geäußert hat, ob bestimmte Modalitäten der Berechnung der Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlung in dem Fall, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft Dividenden, die ihr von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zugeflossen sind, weiterausschüttet, mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar sind, und nicht dazu, ob die Körperschaftsteuervorauszahlung in einem solchen Fall mit dieser Richtlinie vereinbar ist.

82. Auf die dritte Frage ist daher zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, soweit diese Regelung in einer Situation, in der die Gewinne, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Vorschrift vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt ».

B.18. In Bezug auf den zweiten Teil des ersten Klagegrunds urteilt der Europäische Gerichtshof in Beantwortung der zweiten Vorabentscheidungsfrage, dass gleichzeitig folgende Bedingungen erfüllt sein müssen, damit es sich um einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie handelt: (1) der Steuertatbestand ist die Zahlung von Dividenden; (2) die Besteuerungsgrundlage besteht in den Erträgen der Aktien oder Anteile; (3) der Steuerpflichtige ist der Inhaber der Wertpapiere.

Der Europäische Gerichtshof stellt fest, dass die dritte Bedingung nicht erfüllt ist, da der Steuerpflichtige der angefochtenen « Fairness Tax » nicht der Inhaber der Wertpapiere, sondern die ausschüttende Gesellschaft ist. Folglich ist die « Fairness Tax » keine Quellensteuer im Sinne des vorstehenden Artikels 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Die angefochtenen Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen stehen folglich nicht in Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

B.19. Der zweite Teil des ersten Klagegrunds ist unbegründet.

B.20. In Bezug auf den dritten Teil des ersten Klagegrunds hat der Europäische Gerichtshof in der Antwort auf die dritte Vorabentscheidungsfrage geurteilt, dass Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie einer Steuerregelung wie der fraglichen « Fairness Tax » entgegensteht, wenn diese in dem Fall, dass die von einer ausländischen Tochtergesellschaft an eine belgische Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Bestimmung vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, und folglich zu einer Doppelbesteuerung dieser Gewinne führt.

Der Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie, der somit durch den Europäischen Gerichtshof festgestellt wird, ergibt sich aus der Weise der Berechnung der « Fairness Tax » und insbesondere aus dem Umstand, dass gemäß Artikel 219ter § 2 des EStGB 1992 bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage von den für einen Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden ausgegangen wird, wobei keine Differenzierung danach erfolgt, ob auch Dividenden erfasst sind, die die Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft erhalten hat.

Wie in den Randnummern 70 und 71 des vorerwähnten Urteils des Europäischen Gerichtshofes angeführt wurde, zielt die Mutter-Tochter-Richtlinie darauf ab, eine Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Wenn auf diese Gewinne jedoch auf Seiten der Muttergesellschaft anlässlich der Weiterausschüttung eine « Fairness Tax » erhoben und dadurch der in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehene Höchstbetrag überschritten wird, erfolgt auf Ebene der Muttergesellschaft eine verbotene Doppelbesteuerung.

B.21. Der dritte Teil des ersten Klagegrunds ist begründet. Artikel 219ter § 2 des EStGB 1992 ist daher für nichtig zu erklären, insofern bei der Bestimmung der Grundlage der « Fairness Tax » Dividenden berücksichtigt werden, die die Gesellschaft innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU erhalten hat und anschließend ihrerseits ausschüttet, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wird.

B.22. Die klagende Partei führt im zweiten bis vierten Teil des zweiten Klagegrunds einen Verstoß gegen das in den Artikeln 170 und 172 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen an, indem durch die angefochtenen Bestimmungen der ausführenden Gewalt eine Ermächtigung in Bezug auf wesentliche Bestandteile der Steuer erteilt werde und indem die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » nicht ausreichend deutlich festgelegt sei.

B.23.1. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Befugnisübertragung, die sich auf die Festlegung eines der wesentlichen Bestandteile der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht soweit, dass sie den Gesetzgeber verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Zuständigkeit, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise umschrieben ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Bestandteile vorher durch den Gesetzgeber festgelegt wurden.

B.23.2. Das durch Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen verlangt ferner, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und klare Kriterien enthält, anhand deren zu bestimmen ist, was die Besteuerungsgrundlage ist.

B.24. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 219ter § 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes, gerichtet. Nach Darlegung der klagenden Partei sei der in dieser Bestimmung verwendete Begriff « steuerliches Ergebnis » nicht im Gesetz definiert und werde dessen Festlegung auf verfassungswidrige Weise der ausführenden Gewalt überlassen. Die klagende Partei stützt ihren Beschwerdegrund unter anderem auf die Vorarbeiten, in denen diesbezüglich auf Artikel 74 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992 verwiesen wird.

B.25.1. Aufgrund von Artikel 219ter § 4 des EStGB 1992 ist die gemäß den Paragraphen 2 und 3 bestimmte Steuergrundlage zu begrenzen auf einen Prozentsatz, der das Verhältnis ausdrückt zwischen - im Zähler - « dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital » und - im Nenner - « dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte ».

In den Vorarbeiten wurde bezüglich des Begriffs « steuerliches Ergebnis » verdeutlicht:

« Das vorerwähnte steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ist das Ergebnis nach dem so genannten ersten Vorgang (im Sinne von Artikel 74 des KE/EStGB 1992) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, S. 14).

B.25.2. Während in der angefochtenen Bestimmung das « steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte » berücksichtigt wird, wird darin auf das besteuere Ergebnis vor der Anwendung des Abzugs von steuerfreien Einkünften gemäß den Artikeln 199 bis 206 des EStGB 1992 verwiesen.

Aus dem bloßen Umstand, dass in den Vorarbeiten zur Bestätigung dieser Auslegung auf Artikel 74 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992 verwiesen wird, kann nicht abgeleitet werden, dass der ausführenden Gewalt die Befugnis erteilt wird, die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » zu bestimmen.

B.25.3. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist unbegründet.

B.26. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 219ter § 3 Absatz 2 des EStGB 1992, eingefügt in der durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes, gerichtet. Nach Darlegung der klagenden Partei sei der in dieser Bestimmung verwendete Begriff « im Steuerjahr 2014 » undeutlich. Insbesondere sei nicht ersichtlich, « wie diese Bestimmung auf eine Dividende anzuwenden ist, die im Steuerjahr 2014 ausgeschüttet wurde und die ausdrücklich einer Entnahme aus besteuerten Rücklagen zugeordnet werden kann, so wie diese am 31. Dezember 2012 bestanden ».

B.27.1. Gemäß Artikel 219ter § 3 Absatz 1 des EStGB 1992 wird die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax », die gemäß Paragraph 2 derselben Bestimmung durch die Plusdifferenz zwischen den ausgeschütteten Dividenden und dem der Gesellschaftssteuer unterliegenden steuerlichen Ergebnis gebildet wird, um « den Teil der ausgeschütteten Dividenden, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammen » verringert. Zur Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.

B.27.2. Artikel 219ter § 3 Absatz 2 des EStGB 1992 gilt nur für das Steuerjahr 2014 und ist daher eine Übergangsregelung. Aufgrund dieser Bestimmung « können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten ».

Die letztgenannte Bestimmung ist im Wesentlichen nur eine Bestätigung der allgemeinen Regel, die in Absatz 1 enthalten ist, und beinhaltet folglich, dass auch für das Steuerjahr 2014 nur die Dividenden, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2013 gebildeten und besteuerten Rücklagen stammen, von der Grundlage der getrennten Steuer abgezogen werden können.

B.27.3. Da die Tragweite von Artikel 219ter § 3 des EStGB 1992 somit ausreichend deutlich ist, erfüllt diese Bestimmung die Erfordernisse des Legalitätsprinzips in Steuersachen.

B.28. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds ist unbegründet.

B.29. Der vierte Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes gerichtet, durch den Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 um die Wortfolge « ,noch auf Dividenden, die in von Artikel 219ter erwähnt sind » ergänzt wird. Nach Auffassung der klagenden Partei sei nicht deutlich, um welchen Betrag von Dividenden es sich handle.

B.30.1. Aufgrund von Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 in der durch Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes abgeänderten Fassung dürfen keine der in den Artikeln 199 bis 206 und 536 des EStGB 1992 festgelegten Abzüge auf die Dividenden im Sinne von Artikel 219^{ter} angewandt werden.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Die Bestimmung in Artikel 207 Absatz 2 des [EStGB 1992] bestätigt, dass die Fairness Tax eine getrennte Steuer ist.

Hierdurch sind der Abzug und der Ausgleich von vorherigen Verlusten nicht auf die Grundlage der Fairness Tax anwendbar. Ich verweise hierbei auch auf die Bestimmungen von Artikel 219^{ter} § 1 Absatz 2 des Entwurfs, in denen deutlich festgelegt ist, dass die Grundlage der Fairness Tax auf keinerlei Weise verringert werden kann. Die Ergänzung in Artikel 207 ist lediglich eine zusätzliche Bestätigung davon » (*Ann.*, Senat, 18. Juli 2013, Nr. 5-114, S. 55).

B.30.2. Die « Fairness Tax » ist eine getrennte Veranlagung in der Gesellschaftssteuer, und die Steuerpflichtigen können keine Abzug auf dieser Grundlage vornehmen. So bestimmt Artikel 219^{ter} § 5 des EStGB 1992:

« Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden ».

B.30.3. Unter anderem unter Berücksichtigung dessen, was in den vorerwähnten Vorarbeiten angeführt wurde, ist die Ergänzung von Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 so zu verstehen, dass sie lediglich eine Bestätigung des in Artikel 219^{ter} § 5 desselben Gesetzbuches festgelegten Grundsatzes beinhaltet, wonach keine Abzüge von der gemäß den Paragraphen 1 bis 4 dieser Bestimmung festgelegten Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » vorgenommen werden können.

B.30.4. Vorbehaltlich dieser Auslegung ist die Tragweite der Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in Artikel 219^{ter} erwähnt sind » in Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 somit ausreichend deutlich und erfüllt diese Bestimmung die Erfordernisse des Legalitätsprinzips in Steuersachen.

B.31. Vorbehaltlich dieser in B.30.3 angeführten Auslegung ist der vierte Teil des zweiten Klagegrunds unbegründet.

B.32. Die klagende Partei führt im dritten Klagegrund einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, indem die angefochtenen Bestimmungen bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und der Steuerpflichtigen mehrere ungerechtfertigte Behandlungsunterschiede einführen.

B.33. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.34. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Besteuerungsgrundlage und die Steuerpflichtigen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind.

B.35. Im ersten und im zweiten Teil des dritten Klagegrunds ficht die klagende Partei die Weise an, auf die die Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 219^{ter} des EStGB 1992 bestimmt werde, insofern diese Berechnungsweise zur Folge habe, dass Steuerpflichtige, die steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte oder andere Steuerabzüge als den Abzug für Risikokapital oder vorherige Verluste angewandt hätten, einen höheren Betrag der « Fairness Tax » schuldeten als Steuerpflichtige, die dies nicht angewandt hätten.

B.36.1. Die Grundlage der « Fairness Tax » bildet aufgrund von Artikel 219^{ter} § 2 des EStGB 1992 « die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt ». Die « Fairness Tax » wird somit auf den Betrag der ausgeschütteten Dividenden berechnet, der nicht dem normalen Gesellschaftssteuersatz unterlag. Dieser Betrag wird höher sein, wenn der Abzug für Risikokapital oder der Abzug für vorgetragene Verluste angewandt wurde und wenn andere steuerfreie Einkünfte auf Steuerabzüge angewandt wurden.

Aufgrund von Artikel 219^{ter} § 4 des EStGB 1992 wird die somit festgelegte Grundlage anhand eines Verhältnismäßigkeitsfaktors begrenzt, dessen Nenner durch das « steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte » gebildet wird. Die Berücksichtigung dieser steuerfreien Einkünfte hat somit zur Folge, dass das im Nenner angewandte steuerliche Ergebnis niedriger ist, sodass der angewandte Verhältnismäßigkeitsfaktor höher ist und schließlich die Besteuerungsgrundlage mehr betragen wird.

B.36.2. Die angefochtene Maßnahme bezweckt, « die Auswüchse zu begrenzen, die die unbegrenzte Übertragbarkeit der Verluste und der Abzug der fiktiven Zinsen verursacht haben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 38). Der Gesetzgeber hatte nämlich festgestellt, dass gewisse Unternehmen durch die Anwendung dieser Abzüge « fast keine Steuer mehr zahlen » (ebenda).

In Bezug auf dieses legitime Ziel ergreift der Gesetzgeber eine sachdienliche Maßnahme, indem er die ausgeschütteten Dividenden besteuert, die nicht dem normalen Gesellschaftssteuersatz unterlagen, weil der Abzug für Risikokapital oder der Abzug von vorgetragenen Verlusten angewandt wurde.

B.36.3. Die Berechnung der Besteuerungsgrundlage gemäß den angefochtenen Bestimmungen hat jedoch zur Folge, dass auch die « Fairness Tax » auf ausgeschüttete Dividenden geschuldet ist, die nicht besteuert wurden, weil andere Steuerabzüge und steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte angewandt wurden. Außerdem wird sich der angewandte Verhältnismäßigkeitsfaktor durch die Anwendung dieser steuerfreien Einkünfte erhöhen, sodass schließlich die Besteuerungsgrundlage auch höher sein wird.

Diese Berechnungsweise hat somit zur Folge, dass die Steuerpflichtigen mit ein und demselben Gewinn, die einen gleichen Betrag an Dividenden ausgeschüttet haben und die im gleichen Maße den Abzug für Risikokapital oder den Abzug von vorgetragenen Verlusten angewandt haben, einen unterschiedlichen Betrag an « Fairness Tax » schulden, je nachdem, ob sie andere Steuerabzüge oder steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen oder Mehrwerte angewandt haben oder nicht. Ein solcher Unterschied ist nicht sachdienlich im Lichte des Ziels des Gesetzgebers, die übermäßige Anwendung des Abzugs für Risikokapital und des Abzugs von vorgetragenen Verlusten zu begrenzen. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber ausdrücklich gewollt hat, „ dass die *Fairness Tax* den EBE-Abzug, den Patentabzug und den Investitionsabzug nicht berührt. Nur die abgezogenen fiktiven Zinsen und die vorgetragenen Verluste werden für die Berechnung der getrennten Steuer berücksichtigt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 38).

B.36.4. Artikel 219ter § 2 und 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 46 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, verstößt folglich gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.36.5. Wie in B.21 festgestellt wurde, ist Artikel 219ter § 2 des EStGB 1992 für nichtig zu erklären, insofern bei der Bestimmung der Grundlage der « Fairness Tax » Dividenden berücksichtigt werden, die die Gesellschaft innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU erhalten hat und anschließend ihrerseits ausschüttet, sodass die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wird.

Aus dem in B.36.4 festgestellten Verstoß ergibt sich jedoch, dass Artikel 219ter § 2 und 4 des EStGB 1992 insgesamt für nichtig zu erklären ist.

B.37.1. Die Nichtigerklärung dieser Paragraphen, die ein wesentlicher Bestandteil der Weise der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage sind, hat zur Folge, dass die Berechnung der « Fairness Tax » gemäß Artikel 219ter des EStGB 1992 insgesamt wirkungslos wird.

B.37.2. Überdies hat die Nichtigerklärung von Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 47 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, die sich aus der in B.14 festgestellten Verfassungswidrigkeit ergibt, zur Folge, dass die gesetzliche Grundlage für die Auferlegung der « Fairness Tax » für ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung entfällt.

B.38. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden sind die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, die untrennbar miteinander verbunden sind, insgesamt für nichtig zu erklären.

B.39. Da die übrigen Klagegründe nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen können, brauchen sie nicht geprüft zu werden.

In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen

B.40.1. Damit den Haushalts- und Verwaltungsschwierigkeiten sowie den gerichtlichen Streitsachen, die sich aus dem Nichtigkeitsentscheid ergeben könnten, Rechnung getragen wird, sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrechtzuerhalten.

B.40.2. In Anbetracht des Grundsatzes des Vorrangs und der vollen Wirksamkeit des Rechts der Europäischen Union gilt diese Aufrechterhaltung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung jedoch nicht für die Steuerveranlagungen zur Erhebung der « Fairness Tax » bei belgischen Gesellschaften innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten » auf die Gewinne, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten und ihrerseits ausgeschüttet haben, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wurde.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen für nichtig;
- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrecht, mit Ausnahme der Steuerveranlagungen zur Erhebung der « Fairness Tax » bei belgischen Gesellschaften innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten » auf die Gewinne, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten und ihrerseits ausgeschüttet haben, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wurde.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 1. März 2018.

Der Kanzler,
P.-Y. Dutilleux

Der Präsident,
E. De Groot

FEDERALE OVERHEIDSDIENST WERKGELEGENHEID,
ARBEID EN SOCIAAL OVERLEG

[C – 2018/12129]

31 JANUARI 2018. — Koninklijk besluit waarbij algemeen verbindend wordt verklaard de collectieve arbeidsovereenkomst van van 5 juli 2017, gesloten in het Paritair Comité voor de steenbakkerij, betreffende de toekenning en de wijze van uitkering van aanvullende sociale voordelen en tot vaststelling van het bedrag en de wijze van inning van de bijdragen van de werkgevers. — Erratum

Belgisch Staatsblad van 15 februari 2018, pagina 11039 :

In artikel 4, § 1, Franstalige tekst :

lezen :

“La prime sociale s’élève pour tous les ouvriers, à l’exception des ouvriers en RCC, à 135 EUR en 2017 et 2018.

in plaats van :

“La prime sociale s’élève pour tous les ouvriers, à l’exception des ouvriers en RCC, à 135 EUR en 2017 et 2017.

SERVICE PUBLIC FEDERAL EMPLOI,
TRAVAIL ET CONCERTATION SOCIALE

[C – 2018/12129]

31 JANVIER 2018. — Arrêté royal rendant obligatoire la convention collective de travail du 5 juillet 2017, conclue au sein de la Commission paritaire de l’industrie des briques, relative à l’octroi et aux modalités de liquidation d’avantages sociaux complémentaires et fixant le montant et les modalités de perception des cotisations des employeurs. — Erratum

Moniteur belge du 15 février 2018, page 11039 :

A l’article 4, § 1^{er}, texte français :

lire :

“La prime sociale s’élève pour tous les ouvriers, à l’exception des ouvriers en RCC, à 135 EUR en 2017 et 2018.

au lieu de :

“La prime sociale s’élève pour tous les ouvriers, à l’exception des ouvriers en RCC, à 135 EUR en 2017 et 2017.