

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

10 januari 2017

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van artikel 219ter van het
Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992,
teneinde de regeling voor de *fairness tax* te
verbeteren**

(ingediend door
mevrouw Laurette Onkelinx c.s.)

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

10 janvier 2017

PROPOSITION DE LOI

**modifiant l'article 219ter du Code des impôts
sur les revenus 1992, en vue de corriger le
dispositif de la *fairness tax***

(déposée par
Mme Laurette Onkelinx et consorts)

SAMENVATTING

*Dit wetsvoorstel strekt ertoe technische aanpassingen aan te brengen aan de regeling voor de zogenaamde *fairness tax*. Die taks voorziet in een minimumbelasting wat de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners/vennootschappen betreft.*

RÉSUMÉ

*La présente proposition de loi vise à apporter des adaptations techniques au dispositif de la "*fairness tax*", taxe instaurant un impôt minimum en matière d'impôt des sociétés et d'impôt des non-résidents sociétés.*

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GO!	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
DéFI	:	Démocrate Fédéraliste Indépendant
PP	:	Parti Populaire
Vuye&Wouters	:	Vuye&Wouters

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	Abréviations dans la numérotation des publications:
DOC 54 0000/000: Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 54 0000/000: Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA: Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA: Questions et Réponses écrites
CRIV: Voorlopige versie van het Integraal Verslag	CRIV: Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV: Beknopt Verslag	CRABV: Compte Rendu Analytique
CRIV: Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)	CRIV: Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN: Plenum	PLEN: Séance plénière
COM: Commissievergadering	COM: Réunion de commission
MOT: Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)	MOT: Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers	Publications officielles éditées par la Chambre des représentants
Bestellingen: Natieplein 2 1008 Brussel Tel. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.dekamer.be e-mail : publicaties@dekamer.be	Commandes: Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.lachambre.be courriel : publicaties@lachambre.be
De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier	Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

De minimumbelasting voor vennootschappen, doorgaans *fairness tax* genoemd, werd door de vorige regering ingesteld met het oog op een grotere fiscale rechtvaardigheid. Het was inderdaad onaanvaardbaar dat grote bedrijven hun aandeelhouders vergoeden maar geen of nauwelijks vennootschapsbelasting betalen... Deze "fiscale optimalisering" is voor de socialisten zowat synoniem voor fiscale onrechtvaardigheid. Deze belasting is dus specifiek bedoeld voor de grote bedrijven die dankzij het Belgische belastingsysteem (aftrek van vroegere verliezen of aftrek van de notionele interest) weinig belastingen betalen, maar wel dividenden uitkeren aan hun aandeelhouders; de kmo's in de zin van artikel 15 van het Wetboek van de vennootschappen vallen niet onder de wet.

Deze belasting geldt voor de gevallen waarin, voor een zelfde belastbaar tijdperk, enerzijds dividenden worden uitgekeerd en, anderzijds, het fiscale resultaat wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal ("notionele interest") en/of overgedragen fiscale verliezen.

De Parti Socialiste heeft alles in het werk gesteld om, ter wille van de fiscale rechtvaardigheid, die belasting erdoor te krijgen, maar de partij werd daarin natuurlijk niet door iedereen gevolgd – zeker niet door de multinationals.

Sommige commentatoren hebben al gauw vraagtekens geplaatst bij de verenigbaarheid van die minimumbelasting met het Europees recht, hetzij op grond van een schending van de vrijheid van vestiging binnen de Europese Unie, hetzij wegens een inbreuk van de zogenaamde "moeder-dochterrichtlijn". Ze oordeelden met name dat de *fairness tax* een bronbelasting was in de zin van artikel 5, § 1, van de moeder-dochterrichtlijn.

Naar aanleiding van een verzoekschrift dat bij het Grondwettelijk Hof werd ingediend, heeft het Hof, alvorens zich over de grond van de zaak uit te spreken, de drie volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegd:

"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

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

L'impôt minimum des sociétés, communément appelé "*fairness tax*", a été introduit sous le gouvernement précédent dans un souci de justice fiscale. Il était, en effet, inacceptable que de grands groupes rémunèrent leurs actionnaires et ne versent pas un cent ou quasiment pas d'impôt des sociétés... Cette "optimisation fiscale" s'apparente pour les socialistes à de l'injustice fiscale. Cette taxe vise donc spécifiquement les grands groupes qui ne paient que peu d'impôts grâce au système fiscal belge (déduction des pertes antérieures ou d'intérêts notionnels), mais qui en revanche distribuent des dividendes à leurs actionnaires; les PME au sens de l'article 15 du Code des sociétés n'étant pas concernées par la loi.

Cet impôt 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 ("intérêts notionnels") et/ou par l'imputation de pertes reportées.

Le parti socialiste s'est énormément battu pour obtenir cet impôt au nom de la justice fiscale, mais celui-ci n'a, évidemment, pas fait l'unanimité, notamment parmi les multinationales.

Très tôt, certains commentateurs ont mis en doute la compatibilité de cet impôt minimum avec le droit européen, soit sur le fondement d'une violation de la liberté d'établissement au sein de l'Union européenne, soit au titre d'une infraction de la directive dite "mère-filiale". Ils estimaient notamment que la *fairness tax* constituait une retenue à la source au sens de l'article 5, § 1^{er}, de la directive mère-filiale.

À la suite d'un recours introduit auprès de la Cour constitutionnelle, celle-ci a, avant de se prononcer quant au fond, posé auprès de la Cour de Justice de l'Union européenne trois questions préjudicielles libellées comme suit:

"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

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 dochter-onderneming 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 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 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?”.

Op 17 november 2016 heeft de advocaat-generaal de volgende conclusies ingediend bij het Hof van Justitie van de Europese Unie:

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?

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'États 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?”.

Les conclusions de l'avocat général présentées le 17 novembre 2016 devant la Cour de Justice de l'Union européenne sont les suivantes:

1. a) Wat het eerste deel van de eerste prejudiciële vraag betreft, dat betrekking heeft op de vermeende ongelijke behandeling op grond van de keuze van de rechtsvorm, concludeert de advocaat-generaal “dat de vrijheid van vestiging zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan niet-ingezeten vennootschappen die in België een vaste inrichting hebben, onderworpen zijn aan een belasting als de Belgische *fairness tax* wanneer zij winst uitkeren, maar niet wanneer zij hun activiteiten in België door middel van een dochteronderneming uitoefenen”.

b) Wat het tweede deel van de eerste prejudiciële vraag betreft, dat betrekking heeft op de vermeende ongelijke behandeling bij de vorming van reserves, concludeert de advocaat-generaal “dat de vrijheid van vestiging zich niet verzet tegen een belasting als de Belgische *fairness tax*, wanneer zij ter zake van de uitkering van winst wordt opgelegd aan een niet-ingezeten vennootschap met een vaste inrichting in een lidstaat, waarvan de winst wordt gereserveerd, terwijl een ingezeten vennootschap bij volledige reservering van de winst niet onderworpen is aan deze belasting”.

2. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, concludeert de advocaat-generaal dat de heffing van een belasting zoals de Belgische *fairness tax* niet kan worden opgevat als een bronbelasting in de zin van artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

3. Wat de derde prejudiciële vraag betreft, concludeert de advocaat-generaal “dat artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn zich verzet tegen de heffing van een belasting, wanneer deze ertoe leidt dat een vennootschap ter zake van een uitkering van dividenden, die deze vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, onderworpen is aan een belasting die de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalde grens overschrijdt”.

In tegenstelling tot wat de minister van Financiën aangeeft, meent de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie dat de *fairness tax* in wezen bestaanbaar is met het Europees recht. De advocaat-generaal formuleert immers een negatief antwoord op de eerste twee prejudiciële vragen: de vrijheid van vestiging en de bronheffing zijn niet strijdig met de moeder-dochterrichtlijn.

Als het Hof de conclusies van de advocaat-generaal volgt, zou zulks er onder meer toe leiden dat de belastingplichtigen die tegen de *fairness tax* vorderingen hebben ingesteld op grond van argumenten als

1. a) Pour la première partie de la première question préjudicielle, qui concerne l'inégalité de traitement supposée résultant du choix de la forme juridique, l'avocat général conclut que la liberté d'établissement ne s'oppose pas à un régime national en vertu duquel des sociétés étrangères qui exploitent un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt comme la *fairness tax* belge à l'occasion d'une distribution de dividendes alors qu'elles n'y sont pas soumises si elles exploitent leur activité en Belgique au moyen d'une filiale.

b) Pour la seconde partie de la première question préjudicielle, qui concerne l'inégalité de traitement supposée dans la constitution de réserves, l'avocat général conclut que la liberté d'établissement ne fait pas obstacle au prélèvement d'un impôt comme la *fairness tax* belge, même si une société étrangère qui exerce son activité en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable y est soumise à l'occasion d'une distribution de dividendes, alors que le bénéfice de l'établissement stable a été alloué aux réserves, tandis qu'une société résidente n'y est pas soumise lorsque le bénéfice est entièrement alloué aux réserves.

2. Pour la deuxième question préjudicielle, l'avocat général conclut que le prélèvement d'un impôt comme la *fairness tax* belge ne peut être considéré comme une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive mère-filiale.

3. Pour la troisième question préjudicielle, l'avocat général conclut que l'article 4, paragraphe 3, de la directive mère-filiale s'oppose au prélèvement d'un impôt si ce prélèvement a pour conséquence qu'une société est soumise à une charge fiscale qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, de la directive lorsqu'elle procède, dans le champ d'application de la même directive, à une distribution de dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue.

Contrairement à ce que le ministre des Finances laisse entendre, l'avocat général devant la Cour de Justice de l'Union européenne estime que la *fairness tax* est, dans ses aspects essentiels, compatible avec le droit européen. En effet, l'avocat général répond aux deux premières questions préjudicielles par la négative: il n'y a pas d'entrave à la liberté d'établissement ni retenue à la source contraire à la directive mère-filiale.

Si les conclusions de l'avocat général sont suivies, cela aurait notamment pour effet que les contribuables qui ont introduit des réclamations contre la *fairness tax* sur la base des arguments “entrave à la liberté

“belemmering van de vrijheid van vestiging” of “bronbelasting die strijdig is met de moeder-dochterrichtlijn”, in het ongelijk zullen worden gesteld. Dat betekent dat de grote intragroep-financieringsvennootschappen waarvoor de *fairness tax* met name is bedoeld, die belasting effectief zullen moeten betalen.

De advocaat-generaal maakt alleen een opmerking met betrekking tot een specifieke situatie, met name het geval waarin een Belgische vennootschap dividenden van een niet-ingezeten vennootschap ontvangt en die vervolgens opnieuw uitkeert aan een buitenlandse moedervennootschap. Als die ontvangen dividenden opnieuw in de vorm van dividenden worden uitgekeerd, worden ze met andere woorden mee in rekening genomen voor de belastbare grondslag van de *fairness tax*.

Voor een goed inzicht in de situatie verwijzen de indieners naar de verschillende passages ter zake van de conclusies van de advocaat-generaal:

“46. De vraag heeft betrekking op een situatie waarin een in België gevestigde vennootschap als middelste schakel in een keten zelf dividenden heeft ontvangen en deze direct zelf (door-) uitdeelt. Bovendien is de vraag gesteld op de veronderstelling dat deze dividenden, voor zover zij later (door-) uitgedeeld worden dan in het jaar waarin zij werden ontvangen, vanwege de wijze van heffing van de *fairness tax* uiteindelijk aan een hogere belastingdruk zijn onderworpen dan artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn toestaat.

47. Artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn verleent de lidstaten de bevoegdheid 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.” (...)

52. De moeder-dochterrichtlijn maakt in de artikelen 4 en 5 een fundamentele keuze ten aanzien van de bevoegdheid tot heffing van belasting over de winst van een dochteronderneming. Principieel berust bij de lidstaat van de dochteronderneming de bevoegdheid belasting te heffen over haar winst. Hierdoor moet worden zeker gesteld dat uitkeringen van winsten die onder het bereik van de moeder-dochterrichtlijn vallen, belastingneutraal zijn. Dit geldt eveneens voor

d'établissement” ou “retenue à la source contraire à la directive mère-filiale” n'obtiendront pas gain de cause. Cela signifie que les grandes sociétés de financement intragroupe qui sont notamment visées par la *fairness tax* devront effectivement la supporter.

La seule remarque que soulève l'avocat général porte sur une situation spécifique, à savoir lorsqu'une société belge reçoit des dividendes d'une société étrangère et qu'elle les redistribue ensuite à une société mère à l'étranger. En clair, ces dividendes perçus sont, s'ils sont redistribués sous forme de dividendes, comptabilisés dans la base imposable de la *fairness tax*.

Pour la bonne compréhension de la situation, les auteurs reprennent les différents passages des conclusions de l'avocat général:

“46. La question préjudicielle vise une configuration de faits dans laquelle une société établie en Belgique reçoit elle-même des dividendes, comme maillon intermédiaire d'une chaîne de distribution de dividendes, et les (re)distribuent ensuite à son tour. La question repose en outre sur la prémisse que ces dividendes, dans la mesure où ils sont (re)distribués plus tard que dans l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, seront soumis à une charge fiscale plus élevée que celle qu'autorise l'article 4, paragraphe 3, de la directive mère-filiale.

47. L'article 4, paragraphe 3, de la directive mère-filiale autorise les États membres à 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.

52. Par ses articles 4 et 5, la directive mère-filiale consacre un choix fondamental quant à l'attribution de la compétence d'imposition. Le principe veut que ce soit l'État membre de la filiale qui dispose du droit d'imposer ses bénéfices. Ce choix assure la neutralité fiscale des distributions de dividendes qui rentrent dans le champ d'application de la directive mère-filiale. Il doit en aller de même pour les chaînes de participations, puisqu'il convient aussi d'éviter la double ou multiple imposition

ketens, aangezien ook bij winst die via een keten van dochterondernemingen aan de moedermaatschappij wordt uitgekeerd dubbele of meervoudige heffing moet worden vermeden.

53. Bijgevolg is het in strijd met de moeder-dochterrichtlijn wanneer de winst van een vennootschap bij een hoger in de keten geplaatste vennootschap onderworpen wordt aan een belasting die de drempel genoemd in artikel 4 van de richtlijn overschrijdt. Daarbij is het niet van belang of de belasting wordt geheven ter zake van de ontvangst van dividenden of van de dooruitdeling ervan. Een andere uitleg zou tot gevolg hebben dat een lidstaat zich aan zijn verplichtingen op grond van de richtlijn eenvoudig zou kunnen onttrekken door wijziging van de techniek van belastingheffing. Dit laat echter onverlet dat bij iedere uitkering voor de toepassing van de richtlijn steeds voldaan moet zijn aan de overige in de artikelen 1 tot en met 3 van de richtlijn genoemde vereisten.” (...)

55. Bijgevolg moet de derde prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat artikel 4, lid 3, van de moederdochterrichtlijn zich verzet tegen de heffing van een belasting, wanneer deze ertoe leidt dat een vennootschap ter zake van een uitkering van dividenden, die deze vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, onderworpen is aan een belasting die de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalde drempel overschrijdt”.

We zijn dus ver verwijderd van de verklaringen van de minister van Financiën, die meent dat er “een lijk uit de kast is gevallen”. In werkelijkheid vindt de advocaat-generaal dat de *fairness tax* niet indruist tegen het Europees recht (behalve wat het specifieke, hierboven beschreven geval betreft) en bijgevolg zullen weinig multinationals zich in de door het Hof van Justitie van de Europese Unie geschetste situatie bevinden.

Onverminderd de toekomstige beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie en van het Grondwettelijk Hof beogen de indieners van dit wetsvoorstel dat rekening wordt gehouden met de door de advocaat-generaal het Hof van Justitie van de Europese Unie geformuleerde opmerking. Ze nodigen de andere fracties dan ook uit deze technische tekst te steunen. Als ze dat niet doen, zou dat kunnen betekenen dat ze tegen de *fairness tax* zijn en dat ze, onverminderd de toekomstige beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie en van het Grondwettelijk Hof, ingaan tegen het advies van de advocaat-generaal het Hof van Justitie van de Europese Unie.

lorsqu’il y a distribution de dividendes à la société mère au travers d’une chaînes de sociétés filiales.

53. Il en découle que ce n’est pas compatible avec la directive mère-filiale une situation dans laquelle les bénéficiaires d’une société sont soumis, dans le chef d’une société qui se trouve à un niveau plus élevé dans la chaîne des participations, à une imposition d’un montant plus élevé que celui qu’autorise l’article 4 de la directive. Est par ailleurs dépourvue de pertinence la question de savoir si l’impôt est prélevé à l’occasion de la perception des dividendes ou à l’occasion de la redistribution. Toute autre interprétation aurait pour effet qu’un État membre pourrait contourner ses obligations au titre de la directive en modifiant la technique de perception de l’imposition. Sans préjudice de ces considérations, les autres conditions pour que la directive soit applicable conformément à ses articles 1^{er} à 3 doivent, pour chaque distribution de dividendes, être remplies.

55. Il convient donc de répondre à la troisième question préjudicielle en ce sens que l’article 4, paragraphe 3, de la directive mère filiale s’oppose au prélèvement d’un impôt si ce prélèvement a pour conséquence qu’une société est soumise à une charge fiscale qui dépasse le seuil prévu à l’article 4, paragraphe 3, de la directive lorsqu’elle procède, dans le champ d’application de la même directive, à une distribution de dividendes que la société a elle-même perçus et qu’elle redistribue”.

On est donc loin des déclarations du ministre des Finances qui estime “qu’un cadavre est tombé du placard”. En réalité, l’avocat général estime que la *fairness tax* ne va pas à l’encontre du droit européen (excepté pour le cas précis expliqué plus haut) et dès lors, peu de multinationales se retrouveront dans le cas de figure soulevé par la Cour de Justice de l’Union européenne.

Sans préjudice des décisions à venir de la Cour de Justice de l’Union européenne et de la Cour constitutionnelle, les auteurs déposent une proposition de loi pour tenir compte de la remarque formulée par l’avocat général de la Cour de Justice de l’Union européenne. Nous invitons donc les autres groupes parlementaires à soutenir ce texte technique. Ne pas y adhérer pourrait signifier être contre la *fairness tax* et, sans préjudice des décisions à venir de la Cour de Justice de l’Union européenne et de la Cour constitutionnelle, contre l’avis de l’avocat général de la Cour de Justice de l’UE.

Dit technisch voorstel heeft louter betrekking op de vennootschappen die dividenden ontvangen in een belastbaar tijdperk en deze dividenden vervolgens in een later belastbaar tijdperk opnieuw uitkeren aan een moedermaatschappij.

De toepassing van de vigerende wetgeving inzake de *fairness tax* heeft immers niet tot gevolg dat de in een belastbaar tijdperk ontvangen dividenden die vervolgens in hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw worden uitgekeerd, worden onderworpen aan een hogere belastingheffing dan die welke is toegestaan bij artikel 4 van de Richtlijn.

Zulks wordt verduidelijkt door de twee volgende voorbeelden.

Voorbeeld nr. 1

Een vennootschap heeft na afloop van de eerste operatie een belastbaar bedrijfsresultaat van 30 000 euro. Dat bedrag wordt opgenomen in de post "Uitgekeerde dividenden" van de aangifte in de vennootschapsbelasting.

Die 30 000 euro stemmen overeen met een ontvangen dividend, dat de vennootschap opnieuw uitkeert. De dividenden voldeden aan de voorwaarden voor de aftrek als definitief belaste inkomsten (DBI). De aftrek voor risicokapitaal (ARK) bedraagt 275,00 euro.

Fiscaal resultaat na afloop van de eerste operatie	
Exploitatie	-
DBI-dividenden	30.000,00
Resultaat	30.000,00
DBI	28.500,00
ARK	275,00
Belastbare grondslag	1.225,00

De verschuldigde belasting bedraagt 416,38 euro (33,99 % van 1 225,00 euro).

Cette proposition technique ne concerne que les sociétés qui reçoivent des dividendes au cours d'une période imposable et qui les redistribuent ensuite à une société mère au cours d'une période imposable ultérieure.

En effet, l'application de la législation actuelle de la *fairness tax* n'a pas pour effet que les dividendes perçus au cours d'une période imposable et redistribués au cours de la même période imposable soient soumis à une imposition plus élevée que celle qu'autorise l'article 4 de la directive.

Cela peut être illustré par les deux exemples suivants.

Exemple n° 1

Soit une société dont le résultat imposable au terme de la 1^{ère} opération s'élève à 30 000,00 euros. Le montant de 30 000,00 euros est repris à la rubrique "Dividendes distribués" de la déclaration à l'impôt des sociétés.

Les 30 000,00 euros correspondent à un dividende perçu que la société redistribue. Les dividendes respectaient les conditions de déduction au titre de revenus définitivement taxés (RDT). La déduction pour capital à risque (DCR) s'élève à 275,00 euros.

Résultat fiscal au terme de la 1ère opération	
Exploitation	-
Dividendes RDT	30.000,00
Résultat	30.000,00
RDT	28.500,00
DCR	275,00
Base imposable	1.225,00

L'impôt dû s'élève à 416,38 euros (c'est-à-dire 33,99 % de 1 225,00 euros).

Exploitatieresultaat		Dividenden – Moederdochterrichtlijn	
Exploitatie	-	Dividenden	30.000,00
		DBI	28.500,00
ARK	-	ARK(pro rata)	275,00
ARK	-	ARK (afgetrokken)	275,00
	-	Grondslag	1.225,00
Belasting	-	Belasting	416,38

De belasting ten belope van 416,38 euro is ingevolge de aftrek voor risicokapitaal dus lager dan de maximumbelasting waarin de Richtlijn voorziet, met name 509,50 euro (5 % van 30 000,00 euro * 33,99 %).

Op grond van artikel 219ter, WIB 92, is een *fairness tax* verschuldigd ten belope van 13,58 euro, met name 5,15 % van 28 775,00 euro * (28 500,00 euro / 30 000,00 euro).

De totale belasting van 429,96 euro (416,38 euro + 13,58 euro) is dus niet hoger dan de bij de Richtlijn bepaalde maximumbelasting (509,50 euro).

Voorbeeld nr. 2

Een vennootschap heeft na afloop van de eerste operatie een belastbaar bedrijfsresultaat van 15 000 euro. Dat bedrag wordt opgenomen in de post "Uitgekeerde dividenden" van de aangifte in de vennootschapsbelasting.

Die 15 000 euro stemmen overeen met een ontvangen dividend, dat de vennootschap opnieuw uitkeert ten belope van 5 000 euro en een exploitatieresultaat van 10 000 euro. De dividenden voldeden aan de voorwaarden voor de aftrek als definitief belaste inkomsten (DBI). De aftrek voor risicokapitaal (ARK) bedraagt 275,00 euro.

Fiscaal resultaat na afloop van de eerste operatie		
Exploitatie		10.000,00
DBI-dividenden		5.000,00
Resultaat		15.000,00
DBI		4.750,00
ARK		275,00
Belastbare grondslag		9.975,00

Résultat d'exploitation		Dividendes - Directive mère fille	
Exploitation	-	Dividendes	30.000,00
		RDT	28.500,00
DCR	-	DCR (prorata)	275,00
DCR	-	DCR (déduite)	275,00
	-	Base	1.225,00
Impôt	-	Impôt	416,38

On peut constater que suite à la déduction pour capital à risque, l'impôt de 416,38 euros est inférieur à l'impôt maximum prévu par la directive à savoir 509,50 euros (5 % de 30 000,00 euros * 33,99 %).

Sur la base de l'article 219ter, CIR 92, la *fairness tax* est due à concurrence de 13,58 euros à savoir 5,15 % de 28 775,00 euros * (28 500,00 euros / 30 000,00 euros).

Par conséquent, l'imposition totale 429,96 euros (416,38 euros + 13,58 euros) n'excède pas l'impôt maximum prévu par la directive (509,50 euros).

Exemple n° 2

Soit une société dont le résultat imposable au terme de la 1^{ère} opération s'élève à 15 000,00 euros. Le montant de 15 000,00 euros est repris à la rubrique "Dividendes distribués" de la déclaration à l'impôt des sociétés.

Les 15 000,00 euros correspondent à un dividende perçu que la société redistribue à concurrence de 5 000,00 euros et un résultat d'exploitation de 10 000,00 euros. Les dividendes respectaient les conditions de déduction au titre de revenus définitivement taxés (RDT). La déduction pour capital à risque (DCR) s'élève à 275,00 euros.

Résultat fiscal au terme de la 1ère opération		
Exploitation		10.000,00
Dividendes RDT		5.000,00
Résultat		15.000,00
RDT		4.750,00
DCR		275,00
Base imposable		9.975,00

De verschuldigde belasting bedraagt 3 390,50 euro (33,99 % van 9 975,00 euro). Die belasting wordt geheven op het exploitatieresultaat ten belope van 3 336,69 euro en op de “DBI-dividenden” ten belope van 53,82 euro.

Exploitatieresultaat		Dividenden – Moederdochterrichtlijn	
Exploitatie	10.000,00	Dividenden	5.000,00
		DBI	4.750,00
ARK	183,33	ARK (pro rata)	91,67
ARK	-	ARK (afgetrokken)	91,67
	9.816,67	Grondslag	158,33
Belasting	3.336,69	Belasting	53,82

De belasting op de “DBI-dividenden” ten belope van 53,82 euro is ingevolge de aftrek voor risicokapitaal (ARK) dus lager dan de maximumbelasting waarin de Richtlijn voorziet, met name 84,98 euro (5 % van 5 000,00 euro * 33,99 %).

Op grond van artikel 219ter, WIB 92, is een *fairness tax* verschuldigd ten belope van 4,74 euro, met name 5,15 % van 5 025,00 euro * (275,00 euro / 15 000,00 euro).

Het bedrag van 4,74 euro heeft betrekking op de dividenden ten belope van 1,58 euro (4,74 euro * 5 000,00 euro / 15 000,00 euro) en op het exploitatieresultaat ten belope van 3,16 euro (4,74 euro * 10 000,00 euro / 15 000,00 euro).

Het totale belastingbedrag van 55,04 euro (53,82 euro + 1,58 euro) is dus niet hoger dan de bij de Richtlijn bepaalde maximumbelasting (84,98 euro).

Deze beide voorbeelden stroken met de doelstelling van de wet, met name zich richten op grote groepen die geen belastingen betalen krachtens het Belgische belastingstelsel (ingevolge aftrek van verliezen uit het verleden, of aftrek van de notionele intrest), maar daarentegen wel dividenden uitkeren.

TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN

Art. 2

Artikel 2 beoogt artikel 219ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (“WIB 92”) aan te vullen, teneinde tegemoet te komen aan de opmerkingen in de conclusies van 17 november 2016 van de advocaat-generaal van het Hof van Justitie van de Europese Unie over de derde vraag van het Grondwettelijk Hof in het

L’impôt dû s’élève à 3 390,50 euros (c’est-à-dire 33,99 % de 9 975,00 euros). Cet impôt incombe au résultat d’exploitation à concurrence de 3 336,69 euros et aux “dividendes RDT” à concurrence de 53,82 euros.

Résultat d'exploitation		Dividendes - Directive mère fille	
Exploitation	10.000,00	Dividendes	5.000,00
		RDT	4.750,00
DCR	183,33	DCR (prorata)	91,67
DCR	-	DCR (déduite)	91,67
	9.816,67	Base	158,33
Impôt	3.336,69	Impôt	53,82

On peut constater que suite à la déduction pour capital à risque (DCR), l’impôt sur les “dividendes RDT” de 53,82 euros est inférieur à l’impôt maximum prévu par la directive à savoir 84,98 euros (5 % de 5 000,00 euros * 33,99 %).

Sur la base de l’article 219ter, CIR 92, la *fairness tax* est due à concurrence de 4,74 euros à savoir 5,15 % de 5 025,00 euros * (275,00 euros / 15 000,00 euros).

Le montant de 4,74 euros concerne les dividendes à concurrence de 1,58 euros (4,74 euros * 5 000,00 euros / 15 000,00 euros) et le résultat d’exploitation à concurrence de 3,16 euros (4,74 euros * 10 000,00 euros / 15 000,00 euros).

Par conséquent, l’imposition totale de 55,04 euros (53,82 euros + 1,58 euros) n’excède pas l’impôt maximum prévu par la directive (84,98 euros).

Ces deux exemples sont cohérents avec l’objectif de la loi, qui pour rappel était de viser les grands groupes qui ne paient pas d’impôts grâce au système fiscal belge (déduction des pertes antérieures ou d’intérêts notionnels), mais qui par contre distribuent des dividendes.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Art. 2

L’article 2 complète l’article 219ter, du Code des impôts sur les revenus 1992 (“le CIR 92”), afin de rencontrer les observations contenues dans les conclusions du 17 novembre 2016 de l’avocat général de la Cour de Justice de l’Union européenne sur la troisième question posée par la Cour constitutionnelle dans le cadre

raam van het beroep tot vernietiging van de bepalingen van de wet van 30 juli 2013. Meer bepaald is het de bedoeling de *fairness tax*-regeling volledig te doen sporen met artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (de “moeder-dochterrichtlijn”).

Volgens de voormelde conclusies van de advocaat-generaal verzet artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn zich tegen de heffing van een belasting wanneer die ertoe leidt dat een vennootschap wordt onderworpen aan een belastingheffing die de in voormeld artikel genoemde drempel te boven gaat, indien die vennootschap, binnen het toepassingsgebied van dezelfde Richtlijn, een zelf ontvangen dividend later opnieuw uitkeert.

Er wordt dan ook voorgesteld artikel 219ter, § 2, WIB 92, aan te vullen met twee leden, die ertoe strekken de belastbare grondslag te verminderen van de afzonderlijke heffing als bepaald overeenkomstig de paragrafen 2 en 3, eerste en tweede lid, van hetzelfde artikel. Het moet gaan om een vermindering, hetzij met het gedeelte van de heffing op de eerder belaste reserves met betrekking tot de dividenden die tijdens een eerder belastbaar tijdperk zijn ontvangen dan dat waarin het dividend wordt uitgekeerd, voor zover die heffing niet reeds in rekening is gebracht voor de vermindering van de belastbare grondslag overeenkomstig paragraaf 3, hetzij met de dividenden die de vennootschap zelf heeft ontvangen en die ze nog tijdens hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw uitkeert.

Voor de toepassing van deze bepaling moeten de dividenden die tijdens een eerder belastbaar tijdperk zijn ontvangen dan dat waarin het dividend opnieuw wordt uitgekeerd, alsook de dividenden die nog tijdens hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw worden uitgekeerd, beantwoorden aan de voorwaarden als bepaald bij de artikelen 202 en 203 van het WIB 92. Zij moeten met andere woorden aan de voorwaarden voldoen om in mindering te kunnen worden gebracht als definitief belaste inkomsten.

De belastbare grondslag van de *fairness tax* zal voor een beoogde vennootschap worden beperkt of verminderd overeenkomstig artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2011/96/EU, wanneer die vennootschap, binnen de werkingssfeer van dezelfde richtlijn, dividenden uitkeert die ze zelf heeft ontvangen en die ze dus herverdeelt.

Gelet op de bovenvermelde conclusies van de advocaat-generaal zal aldus de bestaanbaarheid van de *fairness tax*-bepalingen met het Europees recht niet

du recours en annulation des dispositions de la loi du 30 juillet 2013 et, plus particulièrement, en vue de mettre le dispositif de la *fairness tax* en parfaite conformité avec l'article 4, paragraphe 3, de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (“la directive mère-filiale”).

Selon les conclusions précitées de l'avocat général, l'article 4, paragraphe 3, de la directive mère-filiale s'oppose au prélèvement d'un impôt si ce prélèvement a pour conséquence qu'une société est soumise à une charge fiscale qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, de la directive lorsqu'elle procède, dans le champ d'application de la même directive, à une distribution de dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue.

Dès lors, il est proposé de compléter l'article 219ter, § 2, CIR 92, par deux alinéas afin de préciser que la base imposable de la cotisation distincte déterminée conformément aux paragraphes 2 et 3, alinéas 1^{er} et 2 du même article doit être réduite, soit de la partie du prélèvement sur les réserves taxées antérieurement qui concerne des dividendes perçus au cours d'une période imposable antérieure à celle pour laquelle le dividende est redistribué, dans la mesure où ce prélèvement n'a pas déjà été pris en compte pour la réduction de la base imposable conformément au paragraphe 3, soit de dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue pour la même période imposable.

Pour l'application de cette disposition, les dividendes perçus au cours d'une période imposable antérieure à celle pour laquelle le dividende est redistribué, ou les dividendes redistribués pour la même période imposable, doivent satisfaire aux conditions visées aux articles 202 et 203, CIR 92, c'est-à-dire qu'ils doivent réunir les conditions pour être déduits à titre de revenus définitivement taxés.

La base imposable de la *fairness tax* sera limitée ou réduite conformément à l'article 4, paragraphe 3, de la directive 2011/96/UE, pour une société visée lorsque celle-ci procède, dans le champ d'application de la même directive, à une distribution de dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue.

De la sorte, compte tenu des conclusions précitées de l'avocat général, la compatibilité du dispositif de la *fairness tax* avec le droit européen ne pourra plus être

langer ter discussie kunnen worden gesteld, onverminderd de toekomstige beslissingen die het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Grondwettelijk Hof in de hangende zaak zullen wijzen.

Art. 3

Artikel 3 regelt de inwerkingtreding van deze wet. Aangezien dit wetsvoorstel de *fairness tax*-regeling in volledige overeenstemming met de moeder-dochterrichtlijn beoogt te brengen, met name ten gunste van de betrokken belastingplichtigen, wordt voorgesteld dat de ontwerpbevestigingen zouden gelden te rekenen van het aanslagjaar 2014, het jaar waarin de *fairness tax*-regeling in werking is getreden.

remise en cause, sans préjudice des décisions à venir de la Cour de Justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle dans l'affaire pendante.

Art. 3

L'article 3 règle l'entrée en vigueur de la présente loi. Compte tenu que la présente proposition de loi vise à mettre le régime de la *fairness tax* en parfaite conformité avec la directive mère-filiale et ce en faveur des contribuables concernés, il est proposé que les dispositions en projet s'appliquent dès l'exercice d'imposition 2014, à partir duquel le régime de la *fairness tax* est applicable.

Laurette ONKELINX (PS)
Ahmed LAAOUEJ (PS)
Stéphane CRUSNIÈRE (PS)
Alain MATHOT (PS)

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art. 2

Artikel 219ter, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij de wet van 30 juli 2013, wordt aangevuld met twee leden, luidende:

“De aldus gevestigde belastbare grondslag wordt vervolgens verminderd met het gedeelte van de heffing op de eerder belaste reserves met betrekking tot de dividenden die tijdens een eerder belastbaar tijdperk zijn ontvangen dan dat waarin het dividend opnieuw wordt uitgekeerd, voor zover die heffing niet reeds in rekening is gebracht voor de vermindering van de belastbare grondslag overeenkomstig paragraaf 3, alsook met de dividenden die de vennootschap zelf heeft ontvangen en die ze nog tijdens hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw uitkeert.

Voor de toepassing van het tweede lid moeten de dividenden die tijdens een eerder belastbaar tijdperk zijn ontvangen dan dat waarin het dividend opnieuw wordt uitgekeerd, alsook de dividenden die de vennootschap zelf heeft ontvangen en die ze nog tijdens hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw uitkeert, beantwoorden aan de voorwaarden als bepaald in de artikelen 202 en 203.”

Art. 3

Deze wet is van toepassing met ingang van het aanslagjaar 2014.

18 november 2016

PROPOSITION DE LOI**Article 1^{er}**

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

L'article 219ter, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi du 30 juillet 2013, est complété par deux alinéas, rédigés comme suit:

“La base imposable ainsi établie est ensuite réduite de la partie du prélèvement sur les réserves taxées antérieurement qui concerne des dividendes perçus au cours d'une période imposable antérieure à celle pour laquelle le dividende est redistribué dans la mesure où ce prélèvement n'a pas déjà été pris en compte pour la réduction de la base imposable conformément au paragraphe 3, ainsi que la partie des dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue pour la même période imposable.

Pour l'application de l'alinéa 2, les dividendes perçus au cours d'une période imposable antérieure à celle pour laquelle le dividende est redistribué et les dividendes que la société a elle-même perçus et qui sont redistribués pour la même période imposable doivent satisfaire aux conditions visées aux articles 202 et 203.”

Art. 3

La présente loi s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2014.

18 novembre 2016

Laurette ONKELINX (PS)
Ahmed LAAOUEJ (PS)
Stéphane CRUSNIÈRE (PS)
Alain MATHOT (PS)