

Zaak C-135/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 februari 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance de Liège (rechter in eerste aanleg
Luik, België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 januari 2024

Verzoekende partij

John Cockerill SA

Verwerende partij:

Belgische Staat

Tribunal de première

instance de Liège

- Division Liège

Vonnis

Burgerlijke zaken

Fiscale kamer

In de zaak:

JOHN COCKERILL SA, [OMISSIS]

Verzoekende partij [OMISSIS],

Tegen:

DE BELGISCHE STAAT [OMISSIS]

Verwerende partij [OMISSIS]

I. PROCEDURE

[OMISSIS]

[procedurele vermeldingen]

Na partijen te hebben gehoord [OMISSIS] ter terechtzitting van 18 december 2023 [OMISSIS].

II. FEITEN EN VOORWERP VAN DE RECHTSZAAK

1.

Het geding heeft betrekking op de volgende belastingaanslag:

Aanslagjaar	Kohierartikel	Aard van de belasting	Datum van inkohiering
2020	815319915	Vennootschapsbelasting	01/02/2021

2.

Verzoekende partij (hierna: „John Cockerill”) is een Belgische ingezeten vennootschap die onderworpen is aan de Belgische vennootschapsbelasting.

3.

Voor het aanslagjaar 2020 werd zij belast op basis van de gegevens in haar aangifte.

4.

Op 20 april 2021 heeft zij tegen de op deze grondslag jegens haar gevestigde belastingaanslag administratief bezwaar ingediend.

John Cockerill is van mening dat de onmogelijkheid voor haar om op grond van artikel 207, lid 8, van het wetboek van inkomstenbelastingen (hierna: „WIB 92”), in de versie die van toepassing was op het betrokken boekjaar, al haar „definitief belaste inkomsten” (hierna: „DBI”) voor het lopende jaar in mindering te brengen op een door haar ontvangen groepsbijdrage – een groepsbijdrage die volgens haar voldeed aan alle voorwaarden van artikel 205/5 WIB 92 en die tevens het voorwerp heeft uitgemaakt van de ad hoc overeenkomst zoals voorzien in het

koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92 – een inbreuk vormt op richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna: „moeder-dochterrichtlijn” of „richtlijn”) waaraan de Belgische wetgever zich nochtans had moeten houden.

5.

Meer bepaald heeft John Cockerill over 2019 in totaal 102 786 997,32 EUR aan dividenden ontvangen.

[OMISSIS]

John Cockerill is van mening dat deze dividenden ten belope van 96 302 105,00 EUR voldoen aan de voorwaarden om haar in aanmerking te laten komen voor de DBI-regeling overeenkomstig de artikelen 202 en 203 WIB 92.

6.

Bovendien heeft John Cockerill in de loop van datzelfde jaar een groepsbijdrage (hierna: „groepsbijdrage”) van 43 697 824,53 EUR ontvangen.

Deze groepsbijdrage is afkomstig van [OMISSIS] [3] [Belgische ingezetenen] vennootschappen. [OMISSIS]

7.

John Cockerill is van mening dat deze groepsbijdrage aan alle voorwaarden voldoet [OMISSIS] [om in aanmerking te komen voor de groepsbijdrageregeling].

Het bedrag van deze groepsbijdrage is toegevoegd aan de belastinggrondslag in de vennootschapsbelasting van John Cockerill voor het litigieuze boekjaar. John Cockerill heeft de DBI van het lopende jaar echter niet in mindering kunnen brengen op deze belastinggrondslag.

8.

John Cockerill is van mening dat deze situatie, die tot gevolg heeft dat zij vennootschapsbelasting moet betalen die zij niet had hoeven te betalen indien zij geen dividenden had ontvangen, in strijd is met de [moeder-dochter]richtlijn [OMISSIS].

9.

John Cockerill heeft deze situatie aangevochten door op 20 april 2021 een administratief bezwaar in te dienen. Dit bezwaar is afgewezen bij besluit van 16 september 2022. Bijgevolg heeft John Cockerill op 5 december 2022 het onderhavige beroep [OMISSIS] ingesteld.

III. VERZOEKEN

10.

Primair verzoekt John Cockerill om ontheffing van de litigieuze belastingaanslag, aangezien zij de DBI van het lopende jaar niet in mindering had kunnen brengen op de groepsbijdrage, wat in strijd is met de richtlijn.

Subsidiair verzoekt John Cockerill om voorlegging van een prejudiciële vraag aan het Hof [OMISSIS], eventueel verwoord als volgt:

„Moet artikel 4 van richtlijn 2011/96/EU, in samenhang met andere bronnen van Unierecht, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat (i) waarin een fiscaal consolidatiestelsel wordt ingevoerd dat vennootschapsgroepen onder bepaalde voorwaarden toestaat om belastbare winsten van bepaalde dochterondernemingen geheel of gedeeltelijk over te dragen aan andere dochterondernemingen die in de loop van het aanslagjaar verlieslatend zijn geweest (groepsbijdrage), maar waarin (ii) een uitsluiting van dat voordeel is opgenomen voor verlieslatende vennootschappen, ter hoogte van het bedrag van de ontvangen dividenden, die voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling op grond van de wetgeving van die lidstaat tot omzetting van richtlijn 2011/96/EU?”

11.

De Belgische Staat acht het beroep ontvankelijk maar ongegrond, en concludeert tot bevestiging van de vastgestelde belastingaanslag.

IV. ONTVANKELIJKHEID

12.

[OMISSIS] Het beroep is ontvankelijk [OMISSIS].

V. BESPREKING

Eerste, primair aangevoerd middel:

(i) Moeder-dochterrichtlijn en omzetting ervan

13.

Artikel 4 van de richtlijn bepaalt dat „wanneer een moedermaatschappij [...], op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van

de dochteronderneming, de lidstaat van de moedermaatschappij [...] zich [moet] onthouden van het belasten van deze winst”.

De richtlijn voorziet dus in een vrijstelling voor dividenden die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij worden uitgekeerd, indien aan de voorwaarden van de richtlijn is voldaan.

14.

Ter zake van de rechtstreekse werking van de richtlijn heeft het Hof [OMISSIS] met betrekking tot artikel 4 van richtlijn 90/435 reeds als volgt geoordeeld:

„61. In dit verband volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de aan de lidstaten verleende bevoegdheid om ter bereiking van het door een richtlijn voorgeschreven resultaat uit een veelheid van alternatieven te kiezen, voor particulieren niet de mogelijkheid uitsluit om zich voor de nationale rechterlijke instanties te beroepen op rechten waarvan de inhoud enkel aan de hand van de bepalingen van de richtlijn met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld (zie onder meer arresten Francovich e.a., reeds aangehaald, punt 17, en arrest van 17 juli 2008, Flughafen Köln/Bonn, C- 226/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 30).”¹

15.

De richtlijn is in Belgisch recht omgezet door middel van de methode van opneming en aftrek (artikelen 202 en volgende, WIB 92). Kort samengevat houdt deze methode in dat de door de dochteronderneming uitgekeerde dividenden eerst in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij worden opgenomen en vervolgens daarvan mogen worden afgetrokken indien aan de wettelijke voorwaarden is voldaan. Wanneer de DBI hoger zijn dan de belastinggrondslag van de vennootschap, mag het excedent aan DBI worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken (artikel 205, lid 3, WIB 92).

(ii) Belgische groepsbijdrageregeling

16.

[OMISSIS]² [OMISSIS] De groepsbijdrageregeling [,in de versie die op de onderhavige zaak van toepassing is³,] is in werking getreden op 1 januari 2019 [OMISSIS].

Volgens de groepsbijdrageregeling is het de ervoor in aanmerking komende Belgische vennootschappen onder bepaalde zeer strikte voorwaarden toegestaan

¹ Arrest van 12 februari 2009 in zaak Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82)

² [OMISSIS]

³ B.S. van 10 augustus, blz. 62656.

om hun winst geheel of gedeeltelijk over te dragen aan vennootschappen van dezelfde groep die tijdens hetzelfde belastbare tijdperk verlieslatend zijn geweest.

Voor de vennootschap die de groepsbijdrage toekent, is het overgedragen bedrag aftrekbaar in de vennootschapsbelasting (artikel 205/5 WIB 92).

Voor de vennootschap die de groepsbijdrage ontvangt, wordt het overgedragen bedrag opgenomen in de belastinggrondslag. De verliezen van het lopende jaar kunnen worden aangewend om haar belastinggrondslag te verlagen.

(iii) Belgische DBI-regeling en gedeeltelijke fiscale consolidatie

17.

Krachtens [artikel 207, lid 8, WIB 92, zoals van toepassing op het moment van de feiten] [OMISSIS], kunnen de DBI van het lopende jaar niet worden verrekend met de ontvangen groepsbijdrage [OMISSIS].

[Deze bepaling] [OMISSIS] luidde immers dat „[...] geen van de in de artikelen [202 en 203 WIB 92] bepaalde aftrekken [mag worden verricht] op het bedrag van de in artikel 185, §4, eerste lid, bedoelde groepsbijdrage die in de belastbare grondslag wordt opgenomen”.

Dit verbod is thans opgenomen in artikel 206/3, § 1, lid 1, achtste streepje, WIB 92.

Aangezien volgens artikel 207, lid 8, WIB 92 geen aftrekken (waaronder de DBI) mogen worden verricht op het bedrag van de groepsbijdrage, geldt dit bedrag dus als „minimum belastbare basis”.

John Cockerill wijst er in het bijzonder op dat haar belastinggrondslag voor het aanslagjaar 2020 44 142 423,75 EUR [OMISSIS] bedraagt, of een bedrag gelijk aan dat van de groepsbijdrage, vermeerderd met een bedrag dat overeenkomt met [een deel van] de autokosten [OMISSIS] (444 599,22 EUR) waarop eveneens een aftrekbepaling van de DBI van toepassing is (artikel 207, lid 7, WIB 92, zoals van toepassing op het moment van de feiten).

De over dit bedrag verschuldigde vennootschapsbelasting bedraagt 13.057.328,95 EUR.

Indien John Cockerill in het litigieuze boekjaar geen dividenden had ontvangen, zou haar belastinggrondslag negatief zijn geweest (meer bepaald -4 854 452,59 EUR). Voor het litigieuze boekjaar zou er geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn geweest.

(iv) Samenvatting van het standpunt van partijen

18.

John Cockerill merkt op dat de Belgische groepsbijdrageregeling niet toestaat dat de DBI van het lopende jaar in mindering worden gebracht op de ontvangen groepsbijdrage. John Cockerill stelt vast dat haar hierdoor een „fiscaal voordeel” is ontnomen. Volgens haar komt dit neer op een met de richtlijn strijdig verschil in behandeling wanneer de situatie van een vennootschap die door de richtlijn vrijgestelde dividenden heeft ontvangen, vergeleken wordt met die van een andere vennootschap die er geen heeft ontvangen (terwijl beide vennootschappen eenzelfde groepsbijdrage hebben ontvangen).

John Cockerill is voorts van mening dat de weigering van een fiscaal voordeel waarin het Belgische recht voorziet aan een vennootschap die vrijgestelde dividenden heeft ontvangen, neerkomt op een met de richtlijn strijdige belasting van die dividenden.

Tot slot voert John Cockerill aan dat het simpele feit dat de DBI die niet met de groepsbijdrage konden worden verrekend, naar volgende belastbare tijdperken kunnen worden overgedragen, niet afdoet aan de strijdigheid van de regeling met de richtlijn. Het belasten van dividenden en vervolgens een aftrek toestaan die naar volgende belastbare tijdperken kan worden overgedragen, is niet hetzelfde als het zonder meer vrijstellen van deze dividenden. Bovendien is zij van mening dat het verbod om de DBI van het lopende jaar in mindering te brengen op de ontvangen groepsbijdrage geen antimisbruikbepaling is.

19.

De Belgische Staat wijst er van zijn kant op dat de definitief belaste dividenden die op grond van artikel 207, lid 8, WIB 92 niet in mindering konden worden gebracht, volgens de toepasselijke regeling naar volgende boekjaren kunnen worden overgedragen.

De Belgische Staat herinnert er voorts aan dat de moeder-dochterrichtlijn „geen beletsel [vormt] voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruiken” (artikel 1, lid 2, van de richtlijn).

Bijgevolg is het volgens de Belgische Staat weliswaar juist dat het na de schrapping van de derde paragraaf van artikel 205/5 WIB 92 niet langer verboden is dat vennootschappen die partij zijn bij een groepsbijdrageovereenkomst meer winsten overdragen dan strikt noodzakelijk is om het verlies van de ontvangende vennootschap te compenseren, maar dat elke groepsbijdrage die dit verlies overschrijdt door toepassing van artikel 207, lid 8, WIB 92 zal worden geneutraliseerd.

Volgens de Belgische Staat is laatstgenoemde bepaling er zodoende op gericht om groepsbijdragen die het fiscale verlies van de ontvangende vennootschap overschrijden, minder aantrekkelijk te maken. De oorspronkelijke bedoeling van de wetgever om dergelijke groepsbijdragen te beperken, blijft dus ongewijzigd.

Gelet op de bestaansreden van de groepsbijdrageregeling, namelijk het waarborgen van een juiste verrekening van winsten en verliezen binnen een vennootschapsgroep, is de in artikel 207, lid 8, WIB 92 opgenomen bepaling een „beperkende” bepaling die tot doel heeft elke intentie van misbruik van de groepsbijdrageregeling tegen te werken door de uit een excessieve groepsbijdrage voortvloeiende voordelen te neutraliseren en te voorkomen dat de mededingingsvoorwaarden op de interne markt worden vervalst.

Tot slot benadrukt de Belgische Staat ten eerste dat er vrijwillig en vrij kan worden gekozen voor de groepsbijdrageregeling en trekt hij ten tweede een parallel met de regeling inzake abnormale of goedgunstige voordelen. Volgens de Belgische Staat is de toepassing van artikel 207, lid 8, WIB 92 onlosmakelijk verbonden met de groepsbijdrageregeling.

Beoordeling door de verwijzende rechter

20.

De verwijzende rechter stelt vast dat het Hof [OMISSIS] rechtstreekse werking heeft toegekend aan artikel 4, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn.⁴

21.

Bovendien hebben verschillende arresten van het Hof [OMISSIS]^{5 6} betrekking op soortgelijke vraagstukken, waaronder met name een arrest van 19 december 2019⁷ waarin in herinnering wordt gebracht dat de richtlijn:

⁴ Deze rechtstreekse werking is met name in herinnering gebracht in voorafgaande beslissing nr. 2019.0935 van 19 november 2019.

⁵ Zie arrest van het Hof van 12 februari 2009 in zaak C-138/07, waarvan het dictum luidt als volgt:

„Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat zoals die aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat de door een moedermaatschappij ontvangen dividenden in de belastbare basis van deze vennootschap worden opgenomen en daarna ten belope van 95 % daarvan worden afgetrokken voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft.

Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 is onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig om voor de nationale rechterlijke instanties te kunnen worden ingeroepen.”

⁶ In punt 52 van zijn arrest van 26 oktober 2017 (C-39/16, EU:C:2017:813), heeft het Hof als volgt geoordeeld:

„Voorts moet worden geconstateerd dat de in artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 neergelegde regel de in lid 1 van dit artikel neergelegde regel zijn nuttige werking zou ontnemen indien de eerstbedoelde regel aldus moest worden uitgelegd dat hij de lidstaten de mogelijkheid biedt om met betrekking tot alle interestlasten van leningen te bepalen dat zij niet van de belastbare winst

„[...] de lidstaten verbiedt om de winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd bij de moedermaatschappij te belasten [...] en dat een dergelijk verbod ook geldt voor een nationale regeling waarbij weliswaar de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden op zichzelf niet worden belast, maar die ertoe kan leiden dat de moedermaatschappij over deze dividenden indirect wordt belast [...]”.

De Belgische Staat is echter van mening dat deze rechtspraak niet kan worden toegepast, met name omdat de richtlijn alleen bescherming biedt voor de moedermaatschappij die de dividenden ontvangt en de ontvanger van de groepsbijdrage volgens de op de feiten toepasselijke Belgische regeling niet de begunstigde belastingplichtige is.

Na analyse van de rechtspraak van het Hof [OMISSIS] stelt de verwijzende rechter echter vast dat het onderhavige geval hoe dan ook een vraag van uitlegging van het Unierecht doet rijzen.⁸

[formulering van de prejudiciële vraag overgenomen in het dictum] [OMISSIS]

OM DIE REDENEN

De Tribunal, rechtdoende op tegenspraak, [procedurele vermeldingen]

[OMISSIS]

verklaart dat de hiernavolgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dienen te worden gesteld:

van een moedermaatschappij kunnen worden afgetrokken tot een bedrag gelijk aan dat van de vrijgestelde dividenden die deze moedermaatschappij ontvangt uit deelnemingen in het kapitaal van een dochteronderneming, zonder dat de niet-afrekbaarheid wordt beperkt tot de interestlasten die betrekking hebben op de financiering van deze deelneming waaruit de dividenden voortvloeiën. Een dergelijke lezing zou immers erop neerkomen dat de lidstaten wordt toegestaan om het belastbare inkomen van een moedermaatschappij indirect te verhogen, waardoor wordt afgedaan aan de fiscale neutraliteit van de dividenuitkering die een in een lidstaat gevestigde dochteronderneming heeft verricht ten gunste van haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij.”

⁷ In punt 45 van zijn arrest van 19 december 2019 in zaak C-389/18 heeft het Hof als volgt geoordeeld:

„De combinatie van de DBI-regeling voor ontvangen dividenden, de in de nationale regelgeving vastgestelde volgorde van aftrek, en het feit dat de mogelijkheid om de ARK te gebruiken beperkt is in de tijd, heeft dus tot gevolg dat de ontvangst van dividenden ertoe kan leiden dat de moedermaatschappij een ander door de nationale wetgeving toegekend belastingvoordeel verliest en dus zwaarder wordt belast dan als zij geen dividend had ontvangen van haar niet-ingezeten dochteronderneming of, zoals opgemerkt door de verwijzende rechter, als de dividenden eenvoudigweg waren uitgesloten van de belastinggrondslag van de moedermaatschappij.”

⁸ Zie ook het antwoord van de minister van Financiën op parlementaire vraag nr. 1301 van de heer Peter De Roover d.d. 11.01.2023, tevens raadpleegbaar op www.fisconetplus.be.

- Heeft artikel 4 van richtlijn 2011/96/EU rechtstreekse werking en moet het, in samenhang met andere bronnen van Unierecht, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat waarin:
 - (i) een fiscaal consolidatiestelsel (systeem van groepsbijdragen) wordt ingevoerd dat vennootschapsgroepen onder bepaalde voorwaarden toestaat om belastbare winsten van bepaalde dochterondernemingen geheel of gedeeltelijk over te dragen aan andere dochterondernemingen die in de loop van het aanslagjaar verlieslatend zijn geweest (groepsbijdrage), en
 - (ii) een uitsluiting van dat voordeel is opgenomen voor verlieslatende vennootschappen, ter hoogte van het bedrag van de ontvangen dividenden, die voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling op grond van de wetgeving van die lidstaat tot omzetting van richtlijn 2011/96/EU?
- Valt deze regeling al dan niet binnen de werkingssfeer van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2011/96/EU, waarin is bepaald dat deze richtlijn „geen beletsel [vormt] voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruiken”?
[OMISSIS]

[procedurele vermeldingen en ondertekeningen]

[OMISSIS]