

Zaak C-9/11

Waypoint Aviation NV

tegen

Belgische Staat – FOD Financiën

(verzoek van het Hof van Beroep te Brussel om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verrichten van diensten – Belastingwetgeving – Belastingkrediet over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan voor verwerving van goederen die op nationaal grondgebied worden gebruikt – Uitsluiting van goederen waarvan gebruiksrecht is overgedragen aan in andere lidstaat gevestigde derde”

Samenvatting van het arrest

*Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving – Nationale regeling die voorziet in toekenning van belastingkrediet over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan aan bepaalde vennootschappen voor aankoop van nieuwe goederen die op nationaal grondgebied worden gebruikt*

(Art. 49 EG)

Artikel 49 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van een lidstaat die voorziet in de toekenning van een belastingkrediet over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan aan bepaalde vennootschappen voor de verkrijging van nieuwe goederen die op het nationale grondgebied worden gebruikt, op voorwaarde dat het gebruiksrecht van het goed niet wordt overgedragen door de vennootschap die het goed heeft verkregen dankzij een lening die recht geeft op een belastingkrediet of door enige andere vennootschap van dezelfde groep, aan andere derden dan de in die lidstaat gevestigde leden van die groep.

Een dergelijke bepaling kan de ondernemingen die aanspraak kunnen maken op dat belastingvoordeel immers ontmoedigen diensten te verrichten die strekken tot financiering van de aankoop van goederen waarvan het gebruiksrecht bedoeld is om te worden overgedragen aan in andere lidstaten gevestigde marktdeelnemers. Rekening houdend met de mogelijke weerslag van het belastingvoordeel op de door de lener gedragen kosten van de lening, kan een dergelijke bepaling de ondernemingen die een goed wensen aan te kopen door middel van een lening, ontmoedigen om voor in andere lidstaten gevestigde marktdeelnemers diensten te verrichten die de overdracht van het gebruiksrecht van dat goed meebrengen, zoals verhuurdiensten. Bovendien kan, indien de onderneming die een goed verkrijgt door middel van een lening die recht geeft op het belastingvoordeel, en evenmin alle vennootschappen van dezelfde groep het gebruiksrecht aan dergelijke marktdeelnemers kunnen overdragen, die bepaling deze vennootschappen ook ontmoedigen, grensoverschrijdende activiteiten te verrichten die de overdracht van dat gebruiksrecht meebrengen.

(cf. punten 23-25, 29 en dictum)

## ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

13 oktober 2011 (\*)

„Vrij verrichten van diensten – Belastingwetgeving – Fiscaal verrekenbaar tegoed over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan voor verwerving van goederen die op het nationale grondgebied worden gebruikt – Uitsluiting van goederen waarvan het gebruiksrecht is overgedragen aan een in een andere lidstaat gevestigde derde”

In zaak C-9/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Brussel (België) bij beslissing van 25 november 2010, ingekomen bij het Hof op 7 januari 2011, in de procedure

### **Waypoint Aviation NV**

tegen

### **de Belgische Staat – FOD Financiën,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, K. Schiemann en E. Jarašinas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Waypoint Aviation NV, vertegenwoordigd door A. Huyghe en B. Philippart de Foy, advocaten,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 10 EG en 49 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Waypoint Aviation NV (hierna: „Waypoint Aviation”) en de Belgische Staat – FOD Financiën (Federale overheidsdienst Financiën) met betrekking tot een weigering van toekenning van het fiscaal verrekenbaar tegoed, „fictieve roerende voorheffing” genoemd, voor de aanslagjaren 1995 en 1996.

### Toepasselijke nationale bepalingen

3 Het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalt dat de belasting op de rente op schuldvorderingen en leningen bij de bron wordt geïnd in de vorm van een voorheffing, „roerende voorheffing” genoemd.

4 Koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra (*Belgisch Staatsblad* van 13 januari 1983, blz. 502; hierna: „koninklijk besluit nr. 187”) heeft een specifieke belastingregeling ingesteld voor vennootschappen die voldoen aan bepaalde criteria, „coördinatiecentra” genoemd.

5 Artikel 29 van de Wet van 11 april 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 16 april 1983), zoals gewijzigd bij Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 20 augustus 1986; hierna: „wet van 11 april 1983”) bepaalt:

„Voor ieder belastbaar tijdperk waarvoor ondernemingen recht hebben op de voordelen omschreven [...] in artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 187 [...]:

[...]

2° (a) [...]

b) om het ten name van de verkrijgers belastbare nettobedrag vast te stellen [...] worden die inkomsten verhoogd met een fictieve roerende voorheffing van 25/75 van het geïncasseerde of verkregen nettobedrag en die fictieve roerende voorheffing wordt, voor de toepassing van de artikelen 18, 97 en 211 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gelijkgesteld met de werkelijke roerende voorheffing bedoeld in artikel 174 van datzelfde Wetboek;

[...]

d) met betrekking tot de inkomsten van schuldvorderingen of leningen geldt de toepassing van de fictieve roerende voorheffing slechts voor zover die ondernemingen of centra, of leden van de groep waartoe het centrum behoort, de geleende kapitalen gebruiken, hetzij om materiële vaste activa in nieuwe staat aan te schaffen of tot stand te brengen die zij in België voor het uitoefenen van hun beroepswerkzaamheid gebruiken, zonder het recht tot gebruik ervan krachtens enigerlei overeenkomst aan andere derden dan Belgische leden van de groep af te staan [...]

6 Die bepaling biedt ondernemingen die een lening aan een coördinatiecentrum toestaan de mogelijkheid aan de ontvangen rente een fictieve roerende voorheffing toe te voegen die vervolgens wordt verrekend met de door hen verschuldigde belasting. Zij kent dus aan die

ondernemingen een belastingvoordeel in de vorm van een fiscaal verrekenbaar tegoed toe, waardoor zij het coördinatiecentrum de mogelijkheid geeft een goedkopere financiering te verkrijgen.

## **Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen**

7 Waypoint Aviation, vennootschap naar Belgisch recht, heeft tot doel alle verrichtingen te stellen die rechtstreeks of indirect verband houden met de aankoop, het verhuren en de financiering van luchtvaartuigen bestemd voor het luchtvervoer te bezwarende titel van passagiers en van goederen.

8 In de loop van de jaren negentig heeft Waypoint Aviation op grond van een overeenkomst van financiële leasing met Lizad, een Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) naar Frans recht, twee Airbus-vliegtuigen aangeschaft, die vervolgens zijn verworven door het coördinatiecentrum van de groep Sabena, te weten Sabena Interservices Center NV (hierna: het „coördinatiecentrum”), via een tweede contract van financiële leasing met Waypoint Aviation dat bepaalt dat deze laatste het totale bedrag van de fictieve roerende voorheffing weer afstaat aan het coördinatiecentrum.

9 De nv Atrix, een vennootschap van de groep Sabena, heeft die twee vliegtuigen op basis van een derde overeenkomst van financiële leasing verworven om ze aan Sabena te verhuren. Sabena heeft de vliegtuigen in het kader van een samenwerkingsovereenkomst voor drie jaar aan Air France onderverhuurd.

10 Waypoint Aviation heeft op grond van artikel 29, 2°, sub b, van de wet van 11 april 1983 voor de aanslagjaren 1995 en 1996 verzocht om toekenning van de fictieve roerende voorheffing ten belope van respectievelijk 201 229 077 BEF en 82 854 305 BEF over de interesten die meegerekend zijn in de door het coördinatiecentrum krachtens de tussen hen gesloten leasingovereenkomst betaalde leasingvergoedingen.

11 Op 12 maart 1997 zond de belastingadministratie Waypoint Aviation een bericht van wijziging van de aangifte, waarin zij weigerde de fictieve roerende voorheffing toe te passen. Het door Waypoint Aviation op 29 april 1998 ingediende bezwaarschrift tegen de op basis van de wijziging van de aangifte vastgestelde belasting werd bij beslissing van de gewestelijke directeur van de belastingen op 8 juli 2003 verworpen op grond dat de twee luchtvaartuigen waren gebruikt door Air France, een in Frankrijk gevestigde vennootschap.

12 Waypoint Aviation heeft de zaak aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel die haar vorderingen bij vonnis van 11 mei 2005 heeft afgewezen. Daarop is zij tegen dat vonnis in hoger beroep gegaan bij de verwijzende rechter met onder meer het betoog dat artikel 29, 2°, sub d, van de wet van 11 april 1983 een beperking van het vrij verrichten van diensten en een belemmering van de vrijheid van vestiging in het leven roept.

13 In zijn op een teleologische uitlegging van dat artikel gebaseerde beslissing is de verwijzende rechter van oordeel dat dit artikel verbiedt dat het recht van gebruik van een goed dat is verkregen door een financiering die recht geeft op fictieve roerende voorheffing, wordt verleend aan een derde die geen Belgisch lid is van de betrokken groep, ongeacht wie dit recht verleent.

14 De verwijzende rechter wijst erop dat de fictieve roerende voorheffing een voordeel is dat voor een Belgische vennootschap die wenst te investeren, rechtstreeks de financieringskosten beïnvloedt, daar de fictieve roerende voorheffing in geval van toekenning ervan tot gevolg heeft dat de financieringslast ten voordele van de investeerder wordt verminderd.

15 De verwijzende rechter stelt vast dat artikel 29, 2°, sub d, van de wet van 11 april 1983 tot gevolg heeft dat de fictieve roerende voorheffing wordt toegekend indien diensten inzake verhuur van een vliegtuig ten behoeve van een Belgische vennootschap worden verricht, terwijl zij wordt geweigerd indien de afnemer van dezelfde verhuurdienst is gevestigd in een andere lidstaat dan België. De verwijzende rechter komt daarom tot de conclusie dat dit artikel in beginsel in strijd is met artikel 49 EG, daar zij een Belgische onderneming ontmoedigt om een verhuurdienst te verrichten ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap door deze dienstverrichting duurder te maken voor de groep waarvan de Belgische vennootschap deel uitmaakt, aangezien de fictieve roerende voorheffing in dat geval niet wordt toegestaan aan de investerende vennootschap. Hij verwijst naar het arrest van 4 december 2008 in de zaak Jobra (C-330/07, Jurispr. blz. I-9099).

16 In die omstandigheden heeft het Hof van Beroep te Brussel beslist de behandeling van de zaak te schorsen en de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen:

„1) Staat artikel 49 [...] EG in de weg aan de toepassing van een nationale wetsbepaling zoals artikel 29, 2°, [sub] d, van de wet van 11 april 1983, voor zover [...], enerzijds, volgens deze bepaling een fiscaal verrekenbaar tegoed, te weten de fictieve roerende voorheffing, kan worden toegekend aan de begunstigen van de opbrengsten van schuldvorderingen of leningen die zijn toegestaan aan een coördinatiecentrum in de zin van koninklijk besluit nr. 187 [...], indien de vennootschap, die de door of via het coördinatiecentrum geleende middelen gebruikt om een lichamenlijk goed te verwerven dat zij in België gebruikt voor de uitoefening van haar beroepsactiviteit, het gebruiksrecht overdraagt aan een vennootschap die deel uitmaakt van dezelfde groep van vennootschappen en in België is gevestigd, terwijl, anderzijds, volgens deze bepaling de toekenning van een fiscaal verrekenbaar tegoed niet mogelijk is indien dezelfde vennootschap een recht van gebruik van hetzelfde lichamenlijke goed overdraagt aan een vennootschap die behoort tot dezelfde groep van vennootschappen maar in een andere lidstaat dan België is gevestigd?

2) Dient artikel 10 [...] EG, juncto artikel 49 [...] EG, aldus te worden opgevat dat het zich verzet tegen de uitlegging van artikel 29, 2°, [sub] d, van de wet van 11 april 1983, volgens welke de toekenning van een fiscaal verrekenbaar tegoed, namelijk de fictieve roerende voorheffing, aan de begunstigen van de opbrengsten van schuldvorderingen of van leningen die zijn toegestaan aan een coördinatiecentrum in de zin van koninklijk besluit nr. 187 [...], afhankelijk zou zijn van de voorwaarde dat geen enkele vennootschap van de groep – en dus niet alleen de vennootschap die het lichamenlijk goed dankzij deze financiering heeft verkregen en het in België gebruikt voor de uitoefening van haar beroepsactiviteit – een recht van gebruik van het lichamenlijk goed dat is gefinancierd door middel van deze schuldvorderingen of leningen, aan een lid van de groep gevestigd in een andere lidstaat mag overdragen?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

17 Vooraf zij opgemerkt dat de verwijzende rechter artikel 29, 2°, sub d, van de wet van 11 april 1983 uitlegt als een verbod om het gebruiksrecht van het goed dat is verkregen door een financiering die recht geeft op de fictieve roerende voorheffing, te verlenen aan een vennootschap die niet in België is gevestigd, ongeacht wie dit recht verleent. Hij leidt hieruit af dat Waypoint Aviation krachtens deze bepaling niet de fictieve roerende voorheffing kan genieten met betrekking tot de financieringen strekkende tot aankoop van de vliegtuigen waarvan Sabena het gebruiksrecht in de loop van de betwiste aanslagjaren heeft overgedragen aan Air France. Toch is hij van mening dat die bepaling in beginsel in strijd is met artikel 49 EG.

18 In die omstandigheden moet worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn

prejudiciële vragen, die samen dienen te worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, die voorziet in de toekenning van een fiscaal verrekenbaar tegoed over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan aan bepaalde ondernemingen voor de aankoop van nieuwe goederen die op het nationale grondgebied worden gebruikt, op voorwaarde dat het gebruiksrecht van het goed niet wordt overgedragen door de vennootschap die het goed heeft verkregen dankzij een lening die recht geeft op een fiscaal verrekenbaar tegoed of door elke andere vennootschap van dezelfde groep aan andere derden dan de in die lidstaat gevestigde leden van die groep.

19 Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arrest van 22 december 2010, Tankreederei I, C-287/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Leasing en verhuur van luchtvaartuigen zijn echter dienstverrichtingen in de zin van artikel 50 EG (zie naar analogie arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 18, en arrest Jobra, reeds aangehaald, punt 22), zodat de bepalingen van het EG-Verdrag betreffende het vrij verrichten van diensten van toepassing zijn op een situatie als die in het hoofdgeding.

21 Een onderneming kan de vrijheid van dienstverrichting inroepen tegen de lidstaat waarin zij gevestigd is zodra zij diensten verricht ten behoeve van ontvangers die in een andere lidstaat zijn gevestigd, en meer in het algemeen, in alle gevallen waarin een dienstverrichter zijn diensten aanbiedt op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij is gevestigd (zie met name reeds aangehaald arrest Tankreederei I, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat als beperkingen op het vrij verrichten van diensten moeten worden beschouwd, de nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie met name reeds aangehaalde arresten Jobra, punt 19, en Tankreederei I, punt 15).

23 In onderhavig geval staat vast dat een nationale bepaling als die in het hoofdgeding, waarbij de opbrengsten van een lening ter financiering van de aankoop van een goed waarvan het gebruiksrecht is overgedragen aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een minder voordelige fiscale behandeling krijgen dan de opbrengsten van een lening ter financiering van de aankoop van een goed dat wordt gebruikt door een op het nationale grondgebied gevestigde vennootschap, de ondernemingen die aanspraak kunnen maken op dat belastingvoordeel kan ontmoedigen diensten te verrichten die strekken tot financiering van de aankoop van goederen waarvan het gebruiksrecht bedoeld is om te worden overgedragen aan in andere lidstaten gevestigde marktdeelnemers (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Jobra, punt 24, en Tankreederei I, punt 17).

24 Rekening houdend met de mogelijke weerslag van het belastingvoordeel op de door de lener gedragen kosten van de lening, omstandigheid die overigens in onderhavig geval is gebleken zoals is vastgesteld in punt 8 van dit arrest, kan zulk een bepaling evenzo de ondernemingen die een goed wensen aan te kopen door middel van een lening, ontmoedigen om voor in andere lidstaten gevestigde marktdeelnemers diensten te verrichten die de overdracht van het gebruiksrecht van dat goed meebrengen, zoals verhuurdiensten.

25 Bovendien, indien noch de onderneming die een goed verkrijgt door middel van een lening die recht geeft op het belastingvoordeel noch alle vennootschappen van dezelfde groep het

gebruiksrecht krachtens die bepaling aan dergelijke marktdeelnemers kunnen overdragen, dan kan die bepaling ook vennootschappen ontmoedigen grensoverschrijdende activiteiten te verrichten die de overdracht van dat gebruiksrecht meebrengen.

26 Bijgevolg maakt een nationale bepaling als die in het hoofdgeding een beperking uit van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG.

27 Voormelde beperking is slechts aanvaardbaar indien zij wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat de toepassing van de betrokken maatregel geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie in die zin reeds aangehaald arrest Tankreederei I, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 In de onderhavige zaak hebben evenwel de Belgische regering noch de verwijzende rechter een rechtvaardigingsgrond aangevoerd.

29 Bijgevolg moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, die voorziet in de toekenning van een fiscaal verrekenbaar tegoed over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan aan bepaalde ondernemingen voor de verkrijging van nieuwe goederen die op het nationale grondgebied worden gebruikt, op voorwaarde dat het gebruiksrecht van het goed niet wordt overgedragen door de vennootschap die het goed heeft verkregen dankzij een lening die recht geeft op een fiscaal verrekenbaar tegoed of door enige andere vennootschap van dezelfde groep, aan andere derden dan de in die lidstaat gevestigde leden van die groep.

## **Kosten**

30 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 49 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, die voorziet in de toekenning van een fiscaal verrekenbaar tegoed over opbrengsten van leningen die zijn toegestaan aan bepaalde ondernemingen voor de verkrijging van nieuwe goederen die op het nationale grondgebied worden gebruikt, op voorwaarde dat het gebruiksrecht van het goed niet wordt overgedragen door de vennootschap die het goed heeft verkregen dankzij een lening die recht geeft op een fiscaal verrekenbaar tegoed of door enige andere vennootschap van dezelfde groep, aan andere derden dan de in die lidstaat gevestigde leden van die groep.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.