

# Vrij Gesteld

## 142.

*In “Vrij Gesteld” geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor kritiek hierop.*

### Een richtlijnconforme algemene antimisbruikbepaling?

Sinds 1 januari 2019 is de Europese richtlijn tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken van toepassing<sup>1</sup>. De richtlijn kadert in de politieke prioriteit om op het gebied van internationale belastingheffing te waarborgen dat er belasting wordt betaald waar waarde en winsten worden gegenereerd. Men wil het vertrouwen in de billijkheid van de belastingstelsels herstellen en overheden in staat stellen hun fiscale soevereiniteit daadwerkelijk uit te oefenen. Met de richtlijn beoogt de Raad aan te knopen bij de OESO-initiatieven ter bestrijding van “*base erosion and profit shifting*” (BEPS). Voor de goede werking van de interne markt vindt de Raad het van essentieel belang dat de lidstaten, ten minste, op een voldoende coherente en gecoördineerde wijze hun toezeggingen inzake BEPS implementeren en meer in het algemeen actie ondernemen om belastingontwijkingspraktijken te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de Unie te waarborgen<sup>2</sup>.

Naast een aantal specifieke antimisbruikbepalingen bevat de richtlijn ook een algemene antimisbruikbepaling. Artikel 6, 1. luidt als volgt: “*Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.*” Deze bepaling is gebaseerd op de rechtspraak van het Hof van Justitie en omvat een objectief en een subjectief element. In de zaak *Cadbury Schweppes* oordeelde het Hof van Justitie namelijk dat een maatregel tegen fiscaal misbruik gerechtvaardigd kan zijn als deze specifiek gericht is op volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn (subjectief element) om de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken (objectief element)<sup>3</sup>. De richtlijn wil

dat de algemene antimisbruikregels op uniforme wijze toepassing vinden in binnenlandse situaties, binnen de Unie en ten aanzien van derde landen, zodat de reikwijdte ervan en de toepassingsresultaten in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties niet uiteenlopen<sup>4</sup>. Uit hetgeen volgt, zal echter blijken dat het Hof van Justitie allicht nog veel werk zal hebben om tot een dergelijke uniforme toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen te komen.

Zo werd in België een omzetting van deze algemene antimisbruikbepaling alvast niet nodig geacht, aangezien artikel 344, § 1 WIB 1992 voldoende zou beantwoorden aan de vereisten van de richtlijn<sup>5</sup>. De rechtsleer merkte niettemin al een aantal verschillen op<sup>6</sup>. Artikel 344, § 1 WIB 1992 is bijvoorbeeld beperkt tot “rechtshandelingen” of “een geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt”, terwijl de richtlijn (ruimer) constructies of een reeks van constructies viseert. Het toepassingsgebied van artikel 344, § 1 WIB 1992 lijkt in dit opzicht aldus te beperkt<sup>7</sup>.

Daarnaast is ook het “objectieve element” verschillend geformuleerd in de twee teksten. In de richtlijn wordt dit omschreven als “*een belastingvoordeel [...] dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt*”, terwijl artikel 344, § 1 WIB 1992 verwijst naar “*een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft*”. Omdat de tekst van artikel 344, § 1 WIB 1992 uitdrukkelijk verwijst naar het WIB 1992 werd in België aangenomen dat misbruik van dubbelbelastingverdragen niet wordt gevisceerd<sup>8</sup>.

Nu is de vraag of dit in overeenstemming is met de richtlijn. Welke “belastingvoordelen” viseert de richtlijn? Omvat de richtlijn alleen nationaalrechtelijke belastingvoordelen of

1. Richtlijn (EU) nr. 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (“richtlijn”).

2. Preambule richtlijn.

3. HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, § 51.

4. Preambule richtlijn.

5. Verslag, *Parl.St.* Kamer 2017-18, Doc. 50-2839/010, 19-24 en 60.

6. Bv. B. PEETERS en S. SERÉ, “Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale onderneming”, *TFR*, 2016/18, afl. 510, § 115.

7. Verslag, *Parl.St.* Kamer 2017-18, Doc. 50-2839/010, 20.

8. Bv. W. PANIS, “Anti-avoidance measures of general nature and scope. GAAR and other rules”, Belgian report, *IFA Cahiers 2018*, Volume 103A, 12; B. PEETERS, “De algemene fiscale antimisbruikbepalingen”, *AFT*, 2014/5, (4) 26; Th. AFSCHRIFT, *L’abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 138.



ook verdragsrechtelijke belastingvoordelen? Wat betekent “het belastingrecht” in artikel 6, 1. van de richtlijn? Omvat “het belastingrecht” ook het internationaal belastingrecht (bv. dubbelbelastingverdragen)? Deze vragen hebben vooral een praktisch belang voor de dubbelbelastingverdragen die zelf (nog) geen algemene antimisbruikbepaling bevatten. Om deze vraag te beantwoorden kan gekeken worden naar de tekst van de richtlijn, de doelstellingen van de richtlijn en de traditie in de lidstaten.

Ten eerste merkt de internationale rechtsleer op dat het begrip “belastingvoordeel” in de richtlijn ruim is<sup>9</sup>. De tekst laat ook ruimte voor verdragsrechtelijke belastingvoordelen. Voorts is ook het begrip “belastingrecht” in artikel 6, 1. van de richtlijn ruim. De richtlijn verduidelijkt niet in welk instrument het belastingrecht opgenomen moet zijn. De algemene antimisbruikbepaling in de EU-moeder-dochterrichtlijn bepaalt bijvoorbeeld wel uitdrukkelijk dat het moet gaan om de doelstellingen van de richtlijn zelf<sup>10</sup>. De richtlijn bevat echter geen dergelijke beperking. De tekst laat ruimte voor een interpretatie waarbij zowel de doelstellingen van het nationaal als het internationaal belastingrecht (bv. dubbelbelastingverdragen) worden ondermijnd. De richtlijn beperkt artikel 6, 1. immers niet uitdrukkelijk tot het nationaal belastingrecht. In artikel 6, 3. van de richtlijn wordt daarentegen wel verduidelijkt dat: “Wanneer een constructie of een reeks van constructies overeenkomstig lid 1 buiten beschouwing wordt gelaten, wordt de belastingschuld berekend op grond van het nationale recht” (eigen benadrukking). Dat is logisch aangezien (alleen) het nationaal belastingrecht de belastingheffing voorziet.

Ten tweede wil de richtlijn zoals hierboven aangehaald waarborgen dat er belasting wordt betaald waar waarde en winsten worden gegenereerd. Dubbelbelastingverdragen zijn bij uitstek instrumenten waarmee lidstaten onderling deze aanknopingsfactoren vastleggen. De lidstaten verdelen aldus onderling hun belastingbevoegdheid en voorzien in de verdragen belastingvoordelen (ter voorkoming van dubbele belasting) voor de belastingplichtigen<sup>11</sup>. Het misbruiken van deze verdragsrechtelijke bepalingen staat aldus haaks op de doelstellingen van de richtlijn<sup>12</sup>. Een interpretatie die ook verdragsrechtelijke belastingvoordelen en het ondermijnen van de doelstellingen van de dubbelbelastingverdragen binnen

het toepassingsgebied van de richtlijn brengt, sluit bijgevolg beter aan bij de doelstellingen ervan.

Ten derde is het in deze context ook nuttig om te kijken naar de algemene antimisbruikbepalingen die in de lidstaten al een lange traditie hebben. In de rechtsleer wordt immers gesteld dat de richtlijn “tries to converge simultaneously with all the different anti-abuse traditions of several Member States”<sup>13</sup>. Hier kunnen twee categorieën onderscheiden worden: in bepaalde landen is de algemene antimisbruikbepaling ook van toepassing bij verdragsmisbruik, terwijl dit in andere landen uitgesloten is<sup>14</sup>. Frankrijk behoort tot de eerste categorie. De algemene antimisbruikbepaling in de *Livre des Procédures Fiscales* bepaalt als volgt: “Afin d’en restituer le véritable caractère, l’administration est en droit d’écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d’un abus de droit, soit que [...], soit que, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes ou de décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’é luder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, si ces actes n’avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.” (art. 64 LPF). De Franse rechters hebben verduidelijkt dat in lijn ook met de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie twee elementen aanwezig moeten zijn: (i) “la recherche d’un but exclusivement fiscal” (het subjectieve element) en (ii) “l’obtention d’un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs” (het objectieve element)<sup>15</sup>. Recent bevestigde de Conseil d’Etat de toepassing van artikel 64 LPF in een verdragscontext (waarbij het verdrag zelf geen algemene antimisbruikbepaling bevatte)<sup>16</sup>.

Deze zaak ging over de in de internationale praktijk bekende situatie van dubbele niet-belasting van immobiliënvennootschappen op grond van het (oude) verdrag tussen Frankrijk en Luxemburg. In 1994 had de Conseil d’Etat geoordeeld dat de inkomsten van een Luxemburgse vennootschap met onroerend goed in Frankrijk kwalificeren als bedrijfswinsten, die bij afwezigheid van een vaste inrichting op grond van het verdrag belastbaar zijn in Luxemburg<sup>17</sup>. Omgekeerd, werden in Luxemburg deze inkomsten echter gekwalificeerd als onroerende inkomsten, die belastbaar zijn in de staat waar het

9. G. PRATS ET AL., “Anti-avoidance measures of general nature and scope. GAAR and other rules”, EU report, *IFA Cahiers* 2018, Volume 103A.

10. Richtlijn nr. 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van richtlijn nr. 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

11. HvJ, C-307/97, *Saint Gobain*, § 56-57. In deze zaak werd de “eigenheid” van verdragen (nl. als instrument voor de verdeling van de belastingbevoegdheid die bij gebrek aan harmonisering door de lidstaten kan worden overeengekomen) niet als een voldoende verantwoording beschouwd om in de verdragen opgenomen belastingvoordelen niet toe te kennen aan niet-inwoners. Ook verdragen kunnen dus geacht worden, naast de verdeling van de belastingheffing tussen lidstaten, “belastingvoordelen” toe te kennen aan belastingplichtigen.

12. Dit is ook de reden waarom actiepunt 6 van het OESO-rapport tegen BEPS-aanbevelingen voorziet voor onder meer nationale antimisbruikbepalingen tegen het verlenen van verdragsrechtelijke belastingvoordelen in geval van misbruik (OECD, “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate circumstances”, *Action 6 – 2015 Final Report*, Parijs, OECD Publishing, 13 en 79).

13. A. BAEZ MORENO, “A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dzodzi line of cases”, *British Tax Review* 2016, 2, 143-151.

14. OECD, “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate circumstances”, *Action 6 – 2015 Final Report*, Parijs, OECD Publishing, 14.

15. CE 28 februari 2007, nr. 284565; M. BUCHET, “L’abus de droit de l’article L.64 du LPF à l’épreuve des conventions fiscales”, *Rev.Fisc.Not.* 2018, nr. 2, 4.

16. CE 25 oktober 2017, nr. 396954. Zie ook A. VAN DE VIJVER en R. SMET, “Fiscaal misbruik: triangulatie van de doelstellingen van de wetgever” in *Misbruik binnen de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2018.

17. CE 18 maart 1994, nr. 79971.



onroerend goed is gelegen, *in casu* Frankrijk<sup>18</sup>. Geconfronteerd met deze dubbele niet-belasting veranderde de Franse administratie het geweer van schouder en beriep zich op artikel 64 LPF om de inkomsten rechtstreeks te belasten in hoofde van de (Franse) vennoot van de Luxemburgse vennootschap. Na het hof van beroep van Versailles<sup>19</sup> heeft ook de Conseil d'Etat de toepassing van artikel 64 LPF in deze context, en dus de belastingheffing in hoofde van de (Franse) vennoot, bevestigd.

In de eerste plaats stelde de Conseil d'Etat vast dat het ging om een kunstmatige constructie met als doel het verkrijgen van een belastingvoordeel. De Conseil d'Etat leidde dit af uit de vaststelling dat “*de tussenplaatsing van de Luxemburgse vennootschap Partinverd, [...] om geen enkele economische, organisatorische of financiële reden gerechtvaardigd was en dat deze vennootschap nooit een andere vastgoedactiviteit had ontplooid, ondanks de wijziging van haar maatschappelijk doel, die bovendien pas na de omstrede verwerving was doorgevoerd*”<sup>20</sup>. Buchet merkt op dat hier “*un durcissement des critères de substances économique d'une société*” kan worden vastgesteld. Hoewel de Luxemburgse vennootschap namelijk regelmatig functioneerde en bijvoorbeeld ook een belangrijke participatie aanhield, werd ze toch als kunstmatig beschouwd<sup>21</sup>.

Vervolgens onderzocht de Conseil d'Etat of de doelstellingen van het belastingrecht ondermijnd waren. Voorafgaandelijk aan de uitspraak in deze zaak werd in de Franse rechtsleer opgemerkt dat de antimisbruikbepaling allicht niet van toepassing zou zijn, omdat het onmogelijk was om de redenen te kennen die de onderhandelaars ertoe hadden gebracht dit verdrag van 1959 te sluiten en in die tijd de belastingbevoegdheid tussen Frankrijk en Luxemburg te verdelen. Bovendien was de dubbele niet-belasting louter het gevolg van een interpretatieconflict tussen de twee landen en zou dit

geen misbruik betreffen<sup>22</sup>. De Conseil d'Etat wierp al deze bezwaren echter overboord en overwoog dat “*de staten die partij zijn bij het Frans-Luxemburgs belastingverdrag, niet kunnen worden geacht te hebben begrepen dat zij, met het oog op de verdeling van de belastingbevoegdheid, de bepalingen van dit verdrag toepassen op situaties die het gevolg zijn van kunstmatige constructies zonder enig economisch belang. Hieruit volgt dat het hof, door te oordelen dat de litigieuze transactie in strijd was met de door de twee ondertekenende staten nagestreefde doelstellingen, zijn arrest naar recht heeft verantwoord*”<sup>23</sup>.

Samengevat heeft de Conseil d'Etat dus niet alleen bevestigd dat de Franse antimisbruikbepaling ook verdragsrechtelijke belastingvoordelen en het ondermijnen van de doelstellingen van verdragen viseert, doch meteen ook dat louter uit het kunstmatige karakter van een constructie kan worden afgeleid dat deze doelstellingen inderdaad ondermijnd zijn. Hierbij moet echter worden opgemerkt dat in België in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel daarentegen wordt gesteld dat uit het kunstmatige karakter van een rechtshandeling niet kan worden afgeleid dat de (abstract aangehaalde) wil van de wetgever noodzakelijkerwijs is ondermijnd zonder dat nader wordt ingegaan op preciezere doelstellingen<sup>24</sup>.

Het is duidelijk dat de richtlijn niet zal volstaan om de gewenste uniforme toepassing van de algemene antimisbruikbepaling tot stand te brengen en dat het Hof van Justitie zich in de toekomst op meerdere punten inzake het toepassingsgebied en de draagwijdte van deze bepaling zal moeten uitspreken. Deze rechtspraak zal ook invloed hebben op de toepassing en draagwijdte van de Belgische algemene antimisbruikbepaling.

Anne VAN DE VIJVER<sup>25</sup>

18. C. adm. Luxembourg 23 april 2002, nr. 14442, *La Costa SARL*. Zie over deze dubbele niet-belasting: B. SIGURDARDÓTTIR, “Luxembourg. Taxation of income from French real estate in Luxembourg”, *European Taxation* 2002, 165-167.

19. CAA Versailles 17 december 2015, nr. 13VE01281. Zie hierover Ch. DE LA MARDIÈRE, “L'application du concept d'abus de droit à une convention internationale”, *Rev.Dr.Fisc.* 2016 nr. 10, 216.

20. Vrije vertaling.

21. M. BUCHET, “L'abus de droit de l'article L. 64 du LPF à l'épreuve des conventions fiscales”, *Rev.Fisc.Not.* 2018, nr. 2, 4.

22. M. BUCHET, “L'abus de droit de l'article L. 64 du LPF à l'épreuve des conventions fiscales”, *Rev.Fisc.Not.* 2018, nr. 2, 4.

23. Vrije vertaling.

24. M. BOURGEOIS en A. NOLLET, “La réécriture de la mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession”, *JT* 2012, (493) 504.

25. Professor fiscaal recht Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht; Advocaat, Tiberghien.

