Het verbod van fiscaal misbruik: risico op overinterpretatie vs. terug naar de essentie

Bernard Peeters en Koen Morbée[1]

Sinds de arresten van de Grote kamer van het Hof van Justitie in de zogenaamde Deense zaken[2] zijn het aantal bijdragen over het verbod van fiscaal misbruik en de impact daarvan op het fiscaal recht niet meer te tellen. Wij verwijzen onder meer naar de interessante bijdrage van A. Bouwen eerder in *TFR*[3]. Met deze arresten zou als het ware ook een nieuw tijdperk zijn begonnen, een tijdperk waarin volgens sommigen zelfs geen plaats meer zou zijn voor de benadering dat hetzelfde Hof hanteerde in zijn befaamde *Centros*-[4] en *Cadbury Schweppes*-rechtspraak[5]. Zo schrijft A. Zalasinki, legal officer bij de Europese Commissie, bijvoorbeeld: "*It cannot be overlooked that, in the Danish decisions, the ECJ breaks the Centros/Cadbury Schweppes line of case law.*"[6]. Verder schrijft dezelfde auteur zelfs dat "*the rock-solid approach according to which the taxpayer may have tax motives for exercising the fundamental freedoms as long as he carries on genuine activities seems to be seriously eroded, if not abandoned*"[7].

De vraag rijst of dit wel zo is en of de arresten van het Hof in de Deense zaken wel zo baanbrekend zijn. Hoewel uitgesproken door het Hoogste Rechtscollege van de Europese Unie blijven het immers maar arresten die zoals steeds in het licht van de achterliggende feiten moeten worden gelezen. Om te ontkomen aan de Deense bronheffing op dividenden en interesten gebruikten de betrokken belastingplichtigen zuivere doorstroomvennootschappen in Luxemburg, Zweden of Cyprus al dan niet aangevuld met een structuur op de Kaaiman-eilanden en/of Bermuda. In twee van de *interest*-zaken[8] werd de interest zelfs niet als interest doorgestroomd maar tussentijds even omgevormd in een groepsbijdrage tussen twee Zweedse brievenbusvennootschappen, alsof dit de casus fiscaal zou versterken. Ondanks deze feiten rekenden de betrokken belastingplichtigen klaarblijkelijk toch nog op de sympathie van het Hof van Justitie. Zij vergisten zich schromelijk. Met een paar heldere overwegingen gaf het Hof aan de Deense verwijzende rechter meer dan voldoende munitie om de structuren naar de eeuwige fiscale jachtvelden te sturen. In het licht van de achterliggende feiten is dit niet zo verwonderlijk. Enkel het omgekeerde had verbaasd.

In zekere zin passen de arresten van het Hof van Justitie in de Deense zaken in het rijtje van de Belgische antimisbruik-arresten van ons Hof van Cassatie zoals bijvoorbeeld *Au vieux St. Martin*, *Craft*, *Maregfina*, *Auerbach*, *A.B.M.* en zo vele andere. Al deze arresten hebben immers gemeen dat de achterliggende feiten uitermate fiscaal zijn geïnspireerd en economisch nauwelijks te verantwoorden zijn waardoor het betrokken rechtscollege geen andere keuze had dan een uitspraak te vellen waarmee een einde wordt gesteld aan de beproefde fiscale praktijk. Deze arresten hebben echter ook gemeen dat zij soms een eigen leven gaan leiden en worden toegepast op feiten die geen uitstaans hebben met de feiten waartoe zij aanleiding waren. In de rechtsleer wordt wel eens betoogd dat dit soort rechtspraak de rechtsonzekerheid in de hand zou werken. Niets is minder waar. Op zich zijn deze arresten immers maar wat ze zijn, met name een uitspraak van een rechtscollege over de toepassing van het recht op een welbepaald geheel van feiten, niets meer, niets minder. Het risico van de rechtsonzekerheid schuilt daarentegen enkel in de ongebreidelde toepassing van deze rechtspraak op feiten waarop zij geen betrekking heeft. Het komt er dan ook op aan om aan deze rechtspraak het juiste gewicht toe te kennen en niet te vervallen in overinterpretatie. Het past o.i. om dezelfde opmerking te maken bij de arresten van het Hof van Justitie in de Deense zaken.

Een voorbeeld van overinterpretatie is de hiervoor vermelde gedachte dat het Hof van Justitie met deze arresten afstand zou hebben genomen van zijn *Cadbury Schweppes*-rechtspraak. Om meerdere redenen kunnen wij deze stelling niet onderschrijven. Het volstaat daarbij op te merken dat dezelfde Grote kamer van het Hof van Justitie op dezelfde dag als de Deense arresten in een vrijverkeerzaak inzake de Duitse CFC-regels[9] uitvoerig verwijst naar zijn *Cadbury Schweppes*-arrest[10]. Meer nog, het Hof herhaalt nog maar eens (i) dat CFC-regels een beperking vormen van het vrij verkeer[11],

1. Tiberghien Advocaten.
2. HvJ 26 februari 2019, gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, *T Danmark en Y Danmark*, hierna de *dividend*-zaken; HvJ 26 februari 2019, gevoegde zaken, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, *N Luxembourg 1, X Danmark A/S, C Danmark I en Z Danmark ApS*, hierna de *I/R*-zaken.
3. A. Bouwen, "Op naar een algemeen principe van verbod op fiscaal rechtsmisbruik in harmonie met Europa", *TFR* 2010, afl. 376, 193-197.
4. HvJ 9 maart 1999, C-212/97, *Centros*.
5. HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*.
6. A. Zalasinski, "The ECJ's decisions in the Danish 'Beneficial Ownership' cases: Impact on the reaction to tax avoidance in the European Union", *Journal IBFD* 2019, vol. 02, nr. 4, punt 4.2.1.
7. *O.c.*, punt 4.2.2.1.
8. *I/R*-zaken, C-118/16 en C-119/16.
9. Op grond waarvan de winst van een buitenlandse vennootschap onmiddellijk wordt belast in hoofde van de aandeelhouder.
10. HvJ 26 februari 2019, C-135/17, *X GmbH*.
11. *Idem*, ro. 57-58.

this jurisquare copy is licenced to Tiberghien

(ii) dat in het licht van CFC-regels de situatie van een deelneming in een buitenlandse vennootschap wel degelijk objectief vergelijkbaar is met de situatie van een deelneming in een binnenlandse vennootschap[12], (iii) dat een nationale maatregel die het vrij verkeer beperkt inderdaad kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om fraude en ontwijking te voorkomen doch enkel wanneer die maatregel specifiek gericht is *op volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit*[13] en tot slot (iv) dat een lage belasting in hoofde van een buitenlandse vennootschap "weliswaar kan wijzen op gedrag dat tot belastingfraude of belastingontduiking kan leiden, maar als zodanig niet [volstaat] om vast te stellen dat het nemen van een deelneming in deze vennootschap (...) in alle gevallen noodzakelijkerwijs een kunstmatige constructie vormt"[14]. Het Hof houdt hiermee zijn *Cadbury Schweppes*-rechtspraak in stand. Hieraan twijfelen op basis van de arresten in de Deense zaken is o.i. meer dan een brug te ver.

Binnen de EU hebben belastingplichtigen nog steeds het recht en de vrijheid om zich binnen de EU te vestigen waar ze willen, zelfs indien dit gebeurt met de openlijke en uitsluitende bedoeling om van een bepaald fiscaal regime te genieten. Uiteraard moet het daarbij om een werkelijke niet-kunstmatige vestiging gaan, d.w.z. een vestiging door middel waarvan een economische activiteit voor onbepaalde tijd door middel van een duurzame vestiging daadwerkelijk wordt uitgeoefend[15]. Zo niet valt men eenvoudigweg buiten het toepassingsgebied van het VWEU. Het is dan ook helemaal niet verwonderlijk dat het Hof in de Deense zaken beslist dat wanneer een belastingplichtige de voor hem meest voordelige belastingregeling nastreeft, dit als zodanig niet volstaat om uit te gaan van een vermoeden van fraude of misbruik maar dit ook niet wegneemt dat deze belastingplichtige niet in aanmerking komt voor een uit het Unierecht voortvloeiend recht of voordeel indien de constructie in kwestie economisch gezien volstrekt kunstmatig is en ertoe strekt de wetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken[16].

Weliswaar bestaat er een nuanceverschil tussen de *Cadbury Schweppes*-achtige zaken en de Deense zaken. In de eerste is de situatie aan de orde van een belastingplichtige die een nationale belastingmaatregel tracht te omzeilen terwijl de belastingplichtige in de Deense zaken op abusievelijke wijze een voordeel tracht te bekomen uit een van oorsprong Europeesrechtelijke regel, m.n. de moeder-dochterrichtlijn of de interest-royaltyrichtlijn. Dit verschil lijkt evenwel niet zo relevant. Het is immers vaste rechtspraak van het Hof "dat er in het Unierecht een algemeen rechtsbeginsel bestaat volgens hetwelk justitiabelen zich niet door middel van fraude of misbruik kunnen beroepen op het Unierecht". Dit verbod van misbruik strekt zich niet alleen uit naar Europeesrechtelijke regels maar ook naar de situatie van een onderdaan die het EU-recht misbruikt om zich te onttrekken aan de werkingssfeer van zijn eigen nationale wetgeving[17].

Met zijn arresten in de Deense zaken brengt het Hof de voorwaarden in herinnering om te kunnen besluiten tot misbruik. Volgens het Hof is "*voor het bewijs dat sprake is van misbruik enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt dat in weerwil van de formele naleving van de door de Unieregeling opgelegde voorwaarden het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt, en anderzijds een subjectief element, namelijk de bedoeling om een door de Unieregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat*"[18]. Het Hof voegt daaraan toe dat aan de hand van een onderzoek van alle feiten moet worden nagegaan "*of de bestanddelen van misbruik aanwezig zijn en met name of ondernemers enkel formele of kunstmatige transacties hebben verricht waarvoor geen economische en commerciële rechtvaardiging bestaat, met als voornaamste doel een wederrechtelijk voordeel te verkrijgen*"[19].

Het Hof vereist aldus twee voorwaarden om te kunnen spreken van misbruik, m.n. een objectief en een subjectief element. In fiscale zaken verwijst het objectieve element naar de vaststelling dat de belastingplichtige in strijd met de doelstelling van de betrokken regeling een belastingvoordeel tracht te bekomen. Met het subjectieve element bedoelt het Hof dat uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat het door de regeling toegekende belastingvoordeel te verkrijgen. Er kan m.a.w. maar sprake zijn van (fiscaal) misbruik indien de belastingplichtige (i) handelt in strijd met de doelstelling van een maatregel en (ii) de belastingplichtige daarbij voornamelijk het bekomen van een belastingvoordeel voor ogen heeft.

Volgens A. Bouwen zou het Hof het subjectieve element hebben geobjectiveerd met de zin: "*Of de bestanddelen van misbruik aanwezig zijn en met name of ondernemers enkel formele of kunstmatige transacties hebben verricht waarvoor geen economische en commerciële rechtvaardiging bestaat, met als voornaamste doel een wederrechtelijk voordeel te verkrijgen, kan dan ook worden nagegaan aan de hand van een onderzoek van alle feiten.*"[20].

Wij betwijfelen of dit zo ongenuanceerd kan worden gesteld. Het is juist dat beide voorwaarden aan elkaar gelinkt lijken te zijn, doch het blijft van groot belang om beide goed van elkaar te onderscheiden. Zij kunnen immers niet zonder elkaar. Tussen beide kan ook verwarring ontstaan omdat beide elementen door het Hof steeds met elkaar worden ver-

12. *Idem*, ro. 67-69.
13. *Idem*, ro. 73.
14. *Idem*, ro. 86.
15. HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*, ro. 54.
16. *Dividend*-zaken, ro. 81; *I/R*-zaken, ro. 109.
17. HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*, ro. 35.
18. *Dividend*-zaken, ro. 97; *I/R*-zaken, ro. 124.
19. *Dividend*-zaken, ro. 98; *I/R*-zaken, ro. 125.
20. *Idem*.

this jurisquare copy is licenced to Tiberghien

weven zodat het niet steeds duidelijk is bij welk element van misbruik het Hof juist aanhaakt. Dit is bijvoorbeeld het geval met het begrip kunstmatigheid. Zo verwijst het Hof inzake het objectieve element bijvoorbeeld naar "formele of kunstmatige transacties (...) waarvoor geen economische en commerciële rechtvaardiging bestaat" en inzake het subjectieve element naar de "bedoeling om een (...) voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat". Verder omschrijft het Hof een kunstmatige constructie dan weer als "een concern dat niet is opgericht om redenen die de economische realiteit weerspiegelen, een zuiver formele structuur heeft (objectief element) en als voornaamste doel of een van zijn voornaamste doelen heeft een belastingvoordeel te verkrijgen (subjectief element) dat de strekking of het doel van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt (objectief element)"[21]. Hiermee sluit het Hof aan bij de omschrijving in de *Cadbury Schweppes*-zaak, met name "volstrekt kunstmatige constructies (...) die geen verband houden met de economische realiteit (objectief element) en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaal verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied (subjectief element)". Zo omschreven is een constructie dus maar kunstmatig indien beide elementen van misbruik aanwezig zijn. Kunstmatigheid is m.a.w. louter een synoniem, of zo men wil een voorbeeld, van misbruik.

Dit verklaart ook waarom het Hof niet onmiddellijk tot misbruik besluit wanneer een concern een doorstroomvennootschap plaatst tussen de schuldenaar en de uiteindelijke genieter van het inkomen hoewel dit concern op het eerste gezicht kunstmatig lijkt te handelen. Indien immers zou blijken dat de uiteindelijke genieter in een rechtstreekse relatie met de schuldenaar, d.w.z. zonder de tussenplaatsing van de doorstroomvennootschap, van hetzelfde fiscale voordeel kan genieten, kan inderdaad bezwaarlijk worden gesteld dat de belastingplichtige in strijd met de doelstelling van de betrokken regeling (objectief element) zou handelen. Net omdat aan het objectieve element niet is voldaan, is van misbruik dan ook geen sprake. Zeer terecht stelt het Hof dan ook dat niet kan worden "uitgesloten dat in een situatie waarin de dividenden zouden zijn vrijgesteld indien zij rechtstreeks werden uitgekeerd aan een in een derde staat gevestigde vennootschap, de structuur van het concern er niet op gericht is enig rechtsmisbruik tot stand te brengen. In een dergelijk geval kan het concern niet worden verweten dat het voor een dergelijke structuur heeft geopteerd en de dividenden niet rechtstreeks aan die vennootschap heeft uitgekeerd"[22].

Dit verklaart overigens ook waarom, in weerwil van wat sommigen beweren, de *Cadbury Schweppes*-rechtspraak nog steeds overeind blijft. Een belastingplichtige die zich in een andere lidstaat werkelijk vestigt met de openlijke en zelfs uitsluitende bedoeling om alzo van een fiscaal voordeel te genieten, kan nooit misbruik worden verweten omdat deze belastingplichtige door zich elders daadwerkelijk te vestigen net handelt in overeenstemming met de doelstellingen van de auteurs van het VWEU. In dit geval kan m.a.w. nooit voldaan zijn aan het objectieve element en is misbruik nooit aan de orde.

Het kan dan ook niet voldoende worden benadrukt dat een juist begrip van de doelstelling van de betrokken regelgever essentieel is om al dan niet tot misbruik te kunnen besluiten. A. Bouwen stelt dat wanneer een belastingplichtige "*zich juridisch in een zodanige positie wringt zodat volgens de letter van de wet geen of minder belasting dan normaal verschuldigd is, enkel om de normaal verschuldigde te ontlopen,* ***met economisch grotendeels hetzelfde resultaat*** *dan wordt deze wet fiscaal misbruikt en dient de normaal verschuldigde belasting toch te worden gevestigd*". O.i. kan deze stelling maar worden onderschreven indien met de normaal verschuldigde belasting die belasting wordt bedoeld die in lijn ligt met de bedoeling van de wetgever.

Enkele voorbeelden waar de meningen over kunnen verschillen, kunnen een en ander verduidelijken. Voorbeeld 1: stel 2 vennootschappen X en Y die elk een deelneming houden in vennootschap A. Afzonderlijk voldoen de deelnemingen niet aan de participatievoorwaarde en zijn de dividenden uitgesloten van DBI-aftrek. Samen voldoen zij echter wel aan de voorwaarden. Om toch van de DBI-aftrek te kunnen genieten besluiten X en Y om hun respectievelijk deelnemingen in te brengen in vennootschap B. Voorbeeld 2: stel vennootschap X heeft een deelneming van 9% in vennootschap A. Om later van een vrijstelling op de meerwaarde te kunnen genieten, beslist X om 1% van de aandelen van A bij te kopen om alzo aan 10% te komen. Stel bovendien dat in beide voorbeelden X en Y met een uitsluitend fiscaal oogmerk handelen.

In essentie plaatsen X en Y zich louter binnen de voorwaarden die de wetgever voor het betrokken fiscaal voordeel heeft gesteld, niets meer, niets minder. Omdat de wetgever nu eenmaal voorziet dat enkel deelnemingen vanaf een bepaalde participatiegraad fiscaal gunstig worden behandeld, beantwoorden de handelingen van X en Y dan ook aan de doelstelling van de wetgever. In het licht van de doelstelling van de wetgever is de normaal verschuldigde belasting waarnaar hierboven werd verwezen in hoofde van X en Y dus nihil. Aan X en Y kan o.i. bezwaarlijk misbruik worden verweten. Indien dit wel zo zou zijn, zou dit tot onvoorzienbare en absurde gevolgen kunnen leiden. Dit zou immers betekenen dat telkenmale misbruik zou voorliggen wanneer een belastingplichtige een handeling stelt waarbij hij zich in zijn voordeel conformeert naar de doelstelling van de fiscale wetgever. Een belastingplichtige die daags voor het verstrijken van de herbeleggingstermijn van artikel 47 WIB 1992 een herbelegging doet om toch maar van het fiscale voordeel van de gespreide taxatie te kunnen genieten, zou bijvoorbeeld misbruik kunnen worden verweten. Hetzelfde met een vennootschap die toch maar beslist om een participatie te nemen van 2,5 Mio. EUR i.p.v. 2 Mio. EUR. Of een vennootschap die be-

21. *Dividend*-zaken, ro. 100; *I/R*-zaken, ro. 125.
22. *Dividend*-zaken, ro. 110; *I/R*-zaken, ro. 137.

this jurisquare copy is licenced to Tiberghien

slist de houdperiode van één jaar toch maar af te wachten alvorens haar deelneming te verzilveren. Maar een vennootschap die daags voor respectievelijk daags na het verstrijken van de termijn de aandelen verkoopt bereikt nochtans – om het in voormelde woorden van A. Bouwen te stellen – *economisch grotendeels hetzelfde resultaat*. Het kan bezwaarlijk de bedoeling zijn dat al dit soort handelingen misbruik zou vormen.

Een ander steeds terugkerend voorbeeld in de praktijk is de combinatie van een fiscaal neutrale reorganisatie verrichting gevolgd door de verkoop van de aandelen. Hoewel de wetgever uitdrukkelijk voorziet in een volledig fiscaal neutraal regime voor beide verrichtingen, zien sommigen hier een verdoken asset-deal en dus potentieel misbruik in. Uit niets blijkt echter dat de combinatie van beide verrichtingen in strijd zou zijn met de doelstelling van de wetgever. Meer nog, de fiscale wetgever heeft wat de vrijstelling van de meerwaarde op de aandelen zelfs uitdrukkelijk voorzien in een rollover-bepaling voor de in ruil ontvangen aandelen. De wetgever heeft m.a.w. wetens en willens zelf een link gelegd tussen beide verrichtingen. In het licht van de doelstelling van de wetgever kan hun combinatie o.i. dan ook moeilijk als misbruik worden gezien. In andere lidstaten van de EU is dit alvast een non-issue. In het VK bijvoorbeeld zijn fiscaal vrijgestelde *hive downs* van activa gevolgd door een eveneens vrijgestelde verkoop van de aandelen alvast "common practice". Misbruik is dus ook cultureel verschillend.

Opvallend is ook dat A. Bouwen in zijn bijdrage de doorwerking van een Europees verbod op rechtsmisbruik tevens stoelt op het algemene grondwettelijke gelijkheidsbeginsel van artikelen 10 en 11 Gw.: "*Het Europese algemeen rechtsbeginsel van het verbod op rechtsmisbruik kan ook worden aangemerkt als een component van het (Belgische) gelijkheidsbeginsel en alzo doorwerken.*

De gelijkheid van belastingplichtigen die volgens de norm handelen en diegene die zich in dezelfde economische positie bevinden, maar via een juridische omweg zich aan de normaal verschuldigde belasting onttrekken, wordt door het misbruik van recht in gedrang gebracht. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet kunnen aldus de grondslag vormen voor het (Belgische) algemeen rechtsbeginsel van het verbod op rechtsmisbruik, om deze ongelijkheid weg te werken."[23].

Op zich is de verwijzing naar dit algemene grondwettelijke gelijkheidsbeginsel niet vreemd of nieuw. Reeds eerder aludeerde ook L. De Broe hierop: "*Volgens ons is echter de rol van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in dat debat nog te weinig aan bod gekomen. Als een toestand dicht in de buurt komt van de toestand die de wet belast, maar door de juridische spitsvondigheid van de belastingplichtige niet onder de letter van de heffende bepaling valt* ***en de belastingplichtige geen enkele andere verklaring voor de keuze van zijn constructie heeft dan het besparen van belasting***[24]*, dan menen we dat het gelijkheidsbeginsel de gelijke behandeling van die bijna identieke toestanden wettigt.*"[25]. Doch de toepassing die A. Bouwen hier probeert van te maken is o.i. nieuw en gaat om de hierna volgende redenen o.i. te ver.

In fiscale zaken wordt meestal rechtstreeks verwezen naar het in artikelen 170 en 172 Gw. verwoorde legaliteitsbeginsel dat – zo wordt algemeen aangenomen – een fiscaal specifieke uitvoering vormt van het algemene grondwettelijke gelijkheidsbeginsel van artikelen 10 en 11 Gw. In de fiscale rechtspraak van het Grondwettelijk Hof wordt daarom traditioneel ook steeds gezamenlijk verwezen naar de artikelen 10, 11, 170 en 172 Gw.

In zijn hierboven vermelde citaat lijkt A. Bouwen evenwel aan te geven dat het in het kader van artikelen 10 en 11 Gw. volstaat dat twee verschillende belastingplichtigen "*zich in dezelfde economische positie bevinden*" opdat zij fiscaal gelijk behandeld zouden dienen te worden ook al verschilt hun juridische positie (grondig). Een dergelijke lezing van artikelen 10 en 11 Gw. lijkt ons problematisch. Al was het maar omdat zich zonder verdere toetsing onmiddellijk de vraag stelt of dan in het kader van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel de twee belastingplichtigen beiden aan de voor belastingplichtigen meest gunstige of beiden aan de meest ongunstige behandeling onderworpen moeten worden? Er moet voor belastingplichtigen die zich juridisch in (sterk) verschillende omstandigheden bevinden dus duidelijk meer aan de hand zijn dat de loutere vaststelling dat er sprake is van een (al dan niet vermeende) economisch vergelijkbare situatie. Er zal integendeel nagegaan moeten worden – net zoals dat voor artikel 344, § 1 WIB 1992 het geval is – of de belastingplichtige door zich in een juridisch verschillende positie te plaatsen, met een belastingontwijkend oogmerk ingaat tegen het doel dat de wetgever voor ogen had.

Dit is ook wat het Hof van Cassatie besliste o.m. in zijn arrest van 10 december 2009[26]: "*1. De in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet vastgelegde regels inzake gelijkheid en niet-discriminatie* ***verbieden*** *dat categorieen van personen die in situaties verkeren welke,* ***vanuit het oogpunt van de bedoelde maatregel, wezenlijk van elkaar verschillen, op dezelfde wijze worden behandeld zonder dat daarvoor een redelijke grond voorhanden is***[27]*. (...) 3. Wanneer de belastingschuldigen (...),* ***voldoende vergelijkbaar zijn in het licht van de aard en het doel van het belastingreglement****, is er geen sprake van ongelijke behandeling.*" Daarmee bevestigde het Hof van Cassatie in feite zijn eerdere rechtspraak alsmede deze van het Arbitragehof later Grondwettelijk Hof.

Hieruit blijkt bovendien dat juridisch verschillende situaties *in het licht van de bedoeling van de wetgever* voldoende vergelijkbaar moeten zijn opdat er – zoals A. Bouwen het noemt – sprake zou kunnen zijn van "*het in het gedrang brengen*

23. A. Bouwen, "Op naar een algemeen principe van verbod op fiscaal rechtsmisbruik in harmonie met Europa", *TFR* 2010, afl. 376, 193-197.
24. Eigen benadrukking. Ook bij deze auteur dus opnieuw een duidelijke verwijzing naar het noodzakelijke subjectieve element van eventueel fiscaal misbruik.
25. L. De Broe en J. Bossuyt, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelastingen, registratie- en successierechten", *AFT*, 2012/11, 3 (15).
26. Cass. 10 december 2009, *Arr.Cass.* 2009, nr. 12, 2969.
27. Eigen benadrukking.

this jurisquare copy is licenced to Tiberghien

van de gelijkheid onder belastingplichtigen". In het licht van dit alles gaat deze auteur o.i. ook te snel door de bocht van de vergelijkbaarheid, noodzakelijke voorwaarde voor de toepassing van het Grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Het is bekend dat een schending van het gelijkheidsbeginsel er in kan bestaan om hetzij gelijke situaties ongelijk te behandelen hetzij ongelijke situaties gelijk te behandelen. Voornoemde auteur is van oordeel dat juridisch sterk verschillende situaties die finaal tot een gelijkaardig economisch resultaat leiden, onder de eerste categorie vallen terwijl ze nochtans juridisch sterk verschillen. Hij laat derhalve bijna automatisch voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel een (vermeende) economische gelijkheid prevaleren op de juridische ongelijkheid. Daar waar uit eerdere rechtspraak van o.m. het Arbitragehof net blijkt dat uiterst restrictief met deze vergelijkbaarheidstoets moet worden omgegaan[28]. Een standpunt dat tevens in de rechtsleer wordt onderschreven[29]. En waarbij zowel de pre-adviseur als de respondent op het XXXVste Congres van de Vlaamse Juristenvereniging inzake de toepassing van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken tot de volgende conclusie kwamen: "*Indien verschillende juridische constructies met hetzelfde economisch resultaat door de wetgever fiscaal verschillend behandeld worden, dan houdt dit geen schending van het gelijkheidsbeginsel in, op voorwaarde dat het onderscheid op objectieve en redelijke argumenten is gebaseerd.*"[30].

Het is juist dat de grondwettelijke gelijkheid niet enkel door de wetgever moet gegarandeerd worden maar ook door de administratie gerespecteerd moet worden bij de toepassing van de norm[31]. De administratie zal derhalve in het kader van de toepassing van een fiscale rechtsnorm waarbij zij juridisch verschillende situaties fiscaal gelijk wil behandelen, voldoende aandacht moeten besteden aan de vergelijkbaarheid en er bovendien zorg voor moeten dragen dat deze vergelijkbaarheid voldoende duidelijk getoetst wordt aan het doel van de betrokken norm.

En wat de toetsing aan het doel van de norm betreft besliste het Grondwettelijk Hof in zijn arrest d.d. 30 oktober 2013 o.m.: "*B.21.2. Wanneer de belastingadministratie het bestaan aantoont van het objectieve element van fiscaal misbruik (...) kan zij de strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling echter enkel vaststellen wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht zal de administratie rekening moeten houden met, onder meer, de algemene context van de relevante fiscale wetgeving, de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van de fiscale bepaling waarvan zij het misbruik aanvoert alsook met het eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan.*"

Dus ook bij een verwijzing naar het algemene grondwettelijke gelijkheidsbeginsel van artikelen 10 en 11 Gw. zal nog steeds moeten nagegaan worden of er in het licht van de doelstelling van de vermeend gefrustreerde wetsbepaling een voldoende redelijke grond bestaat om twee situaties die juridisch grondig van elkaar verschillen fiscaal op een identieke wijze te behandelen. Waarbij deze doelstelling volgens voormelde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof ook voldoende uit de wettekst of parlementaire voorbereiding moet blijken, net zoals dat evenzeer moet in het kader van de toepassing van de algemene fiscale antimisbruikbepalingen zoals artikel 344, § 1 WIB 1992. In die zin voegt de verwijzing naar het algemene grondwettelijke gelijkheidsbeginsel van artikelen 10 en 11 Gw. o.i. dan ook weinig of niets toe aan het debat. En daarmee had de wetgever het dus bij het rechte eind toen deze oordeelde dat de algemene antimisbruikbepaling voorzien in artikel 6 van de eerste ATAD-richtlijn niet geïmplementeerd moest worden in het Belgisch fiscaal recht omdat artikel 344, § 1 WIB 1992 daar in feite reeds garant voor stond. En daarmee komen we tot de conclusie dat de grootste toegevoegde waarde van de Deense beneficial owner-zaken voornamelijk bestaat in:

– het feit dat lidstaten geen nationale antimisbruikbepaling geïmplementeerd moeten hebben opdat het Europeesrechtelijk misbruikbeginsel in misbruiksituaties aangewend zou kunnen worden;
– het feit dat het Hof van Justitie concrete(re) richtsnoeren aan de nationale rechter aanreikt om na te gaan of er sprake is van misbruik;
– het feit dat – mocht daar door sommigen nog aan getwijfeld worden – artikel 344 WIB 1992 conform de rechtspraak van het Hof van Justitie geïnterpreteerd dient te worden.

Doch een substantiële materieelrechtelijke uitbreiding van het (Europese en nationale) antimisbruikbeginsel lezen wij – zoals hierboven aangegeven – in de Deense beneficial owner-zaken niet. De fiscale rechtsonzekerheid ontstaat niet door de rechtspraak van onze hoven en rechtbanken of door de rechtspraak van het Hof van Justitie. Zij ontstaat enkel door de vrees van hun ongebreidelde toepassing door overinterpretatie. Laat dit dan ook een oproep aan iedereen zijn om bij de analyse van misbruik niet zomaar voorbij te gaan aan de doelstelling van de betrokken regeling.

28. Arbitragehof 7 maart 1991, *FJF*, No. 91/52.
29. D. Van Heuven, "Enkele beschouwingen over het gelijkheidsbeginsel", *RW* 1990-91, nr. 18, 585 (589).
30. Verslagen XXXVste Congres van de Vlaamse Juristenvereniging, "Sectie V – De gelijkheid in het fiscaal recht", *RW* 1992-93, nr. 1, 32.
31. Zie o.m. H. Symoens, "Waarom ik wel en hij niet? Het fiscaal grondwettelijk gelijkheidsbeginsel" in *Huldeboek André Spruyt*, die Keure, 2011, 1 (16).

this jurisquare copy is licenced to Tiberghien