

# Analyse van de rechtspraak onder 344, § 1 WIB

IFA Webinar  
23 maart 2021

Luc De Broe (Professor Fiscaal Recht KU Leuven, Titularis Deloitte Chair in International & EU Tax Law, advocaat)

Sam Gommers (Vrijwillig Wetenschappelijk Medewerker Instituut Fiscaal Recht KU Leuven, advocaat)

# Agenda

- Inleiding
- Arrest GWH als leidraad
- Objectieve voorwaarde
- Materieel toepassingsgebied
- (Geheel van) rechtshandeling(en)
- Herkwalificatie
- Temporele werking
- Invloed EU recht

# Inleiding

- Analyse van rechtspraak inzake huidige versie 344, § 1 WIB
  - Rechtspraak t.e.m. 31/5/20: een twintigtal vonnissen en arresten (zie ook liber amicorum Van Crombrugge)
  - Bijkomende rechtspraak t.e.m. 15/3/21: een tiental vonnissen en arresten die zijn verwerkt in huidige presentatie
- Geanalyseerde rechtspraak
  - Overwegend Nederlandstalige vonnissen en arresten (een minderheid Franstalig)
  - Vooral Rb. Brugge, Rb. Gent en HvB Gent
  - Op niveau van HvB vooral Gent
  - Nog geen Cassatierechtspraak, enkel arrest GWH 13/10/13
- Begin invloed EU recht
  - Art. 6 ATAD en Deense arresten cf. algemeen beginsel van EU recht dat rechtsmisbruik verboden is
  - EU recht wordt vaak voor de eerste keer op niveau HvB en Cassatie opgeworpen

# GWH, 30/10/13, nr. 141/2013 als leidraad

- Objectieve voorwaarde fiscaal misbruik (<> doelstelling WIB/KBWIB)
  - *“de administratie [kan] de strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken 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, o.m., **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 [anti-misbruik]bepalingen”***
- Subjectieve voorwaarde fiscaal misbruik (fiscaal motief)
  - *“Het doorslaggevende c.q. exclusieve motief van de belastingplichtige bestaat in het ontwijken van belasting”*
- Bewijslast administratie
  - *“de door de belastingplichtige gestelde verrichting is in tegenspraak met **de doelstellingen van een duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling**”* + fiscaal motief belastingplichtige a.d.h.v. objectieve omstandigheden
  - Cfr. Cass. 11/5/17, RAEC Mons (BTW)

# GWH, 30/10/13, nr. 141/2013 als leidraad (vervolg)

- Tegenbewijs belastingplichtige
  - Doelstelling bepaling en/of andere ernstige motieven dan het ontwijken van belastingen (MvT, 114 - 115)
- Herkwalificatie: taxatie die grondslag herstelt zonder het misbruik
- EU-dimensie
  - ***“Bij de invoering van de nieuwe AAM-bepaling werd tevens rekening gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie. De parlementaire voorbereiding vermeldt: “Het is een algemeen EU-rechtelijk beginsel dat rechtsmisbruik verboden is”*** (verwijzing naar *Centros, Halifax, Foggia* in MvT)
  - Ook verwijzing in MvT naar RS HvJ (*Part Service & Foggia*) i.v.m. niet-specifieke, marginale, onwaarschijnlijke etc. niet-fiscale motieven (MvT, 115)

# Fiscaal misbruik – Objectieve voorwaarde

- Vaak geen bewijs door administratie van de doelstellingen van een specifieke bepaling en van het feit dat vormkeuze van de belastingplichtige deze doelstellingen frustreert
- REA en Hoven zien daar dikwijls geen graten in – de aanwezigheid van een fiscaal ontwijkingsmotief is de facto bewijs van het objectieve element van misbruik
  - Trib. Liège, 3/3/16 (Waalse schenkingsrechten)
  - Gent 17/3/19 (Vlaamse schenkingsrechten)
  - Rb. Brugge 3/10/18 en Rb. Gent, 12/10/18 (vrijstelling RV Moeder/Dochter-RL) etc.

# Fiscaal misbruik – Objectieve voorwaarde

- Gent, 1/10/19 (kapitaalvermindering): totaal ander geluid
  - Fiscus
    - Bedoeling wetgever is om terugbetaling WKG vrij te stellen alleen als deze niet wordt gecompenseerd door of in het eigen vermogen (EV) wordt vervangen door reserves
    - Terugbetaling WKG is alleen vrijgesteld als ze economisch niet afkomstig is uit reserves
    - Bedoeling wetgever is terugbetaling WKG niet vrij te stellen als deze gevolgd wordt door incorporatie reserves en alleen het EV wordt herschikt (Cass. 20/12/73 en 20/2/86)
  - Hof > refereert aan GWH
    - De vermeende bedoelingen wetgever volgen niet uit wet/ parl. voorbereiding
    - Bedoeling is duidelijk: alle uitkeringen van EV zijn belastbaar tenzij het een terugbetaling WKG betreft
    - Fiscus voegt voorwaarden toe aan wettekst
    - Noch WIB, noch Venn.W. vereisen motivering van noodzaak om kapitaalvermindering te doen
    - WIB kent geen voorwaarde dat een kapitaalvermindering niet uit eerdere winsten mag worden gefund
    - Cass-arresten hier niet relevant – andere feiten
    - Gangbare praktijken – cfr. parl. voorbereiding wet 25/12/17 (proratering)
  - Cassatie-beroep!
  - Het ene misbruik is het andere niet: zie infra Gent, 1/12/20 (2 PE-arresten/RV in VenB en PB)

# Fiscaal misbruik – Objectieve voorwaarde

- Analyse objectieve voorwaarde kan leiden tot tegenstrijdige uitkomst:
  - Feiten
    - Kapitaalvermindering voorafgaand aan ‘interne vereffening’ (Art. 537 WIB)
  - Fiscus
    - Interne vereffening bedoeld om eigen middelen vennootschap te versterken
    - Voorafgaande kapitaalvermindering ondermijnt doelstelling
    - Deel dividenduitkering cfr. interne vereffening (10% RV) belast als gewoon dividend (25% RV)
  - Gent 8/9/20 (3 raadsheren)
    - Tijdsvoorwaarden in Art. 537 WIB bedoeld om kapitaal gedurende minimumperiode in vennootschap te behouden
    - Uit wettekst blijkt niet dat reeds aanwezig kapitaal wordt geblokkeerd door toepassing int vereffening
    - Doelstelling duurzame verhoging eigen middelen (cfr. fiscus) heeft betrekking op VVPRbis
    - Doelstelling interne vereffening was het vermijden van vereffening moo 10% RV liquidatieboni en onderschrijven maatschappelijk kapitaal aan te moedigen
  - Gent 24/11/20 (1 raadsheer)
    - Hof vertrekt vanuit subjectieve voorwaarde om tegen die achtergrond objectieve voorwaarde te beoordelen (“*appellante [toont] geen enkel ander motief aan[...] dan het willen bereiken van een scenario waarin voor het gehele bedrag aan toegekend dividend het tarief van 10% aan RV kon onderworpen worden*”)
    - Hof leidt uit wettekst af dat doelstelling interne vereffening = duurzame verhoging eigen middelen vennootschap (cfr. fiscus)



# Fiscaal misbruik – Materieel toepassingsgebied

- **Objectieve voorwaarde:** “*dat de belastingplichtige (...) een verrichting tot stand brengt (1°) waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van **een bepaling van het WIB/KBWIB** buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst, of (2°) aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door **een bepaling van het WIB/KBWIB** en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling [...]*”
  - Trib. Mons, 26/1/21: Art. 344 (1) WIB is niet van toepassing op een beweerdelijk misbruik van fiscale bepalingen uit de wet van art. 67 Wet 27/3/1999 (inschakelingsbedrijven): “*le texte est clair et ne souffre aucune exception (...) art. 344 § 1 CIR ne vise pas à corriger les conséquences d’un régime fiscal de faveur (...) qui serait apparemment trop favorable au contribuable au goût de l’administration fiscale*” (ook Rb. Gent, 8/11/17)
  - Trib. Bxl, 24/1/20: Art. 344 (1) WIB is niet van toepassing op een beweerdelijk misbruik van de bepalingen van het DBV B/Lux

# (Geheel van) rechtshandeling(en)

- Rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt
- Belastingplichtige moet rechtshandeling(en) stellen
  - Gent 24/11/20 (interne vereffening):
    - Vennootschap argumenteert dat niet zij maar aandeelhouders rechtshandelingen hebben gesteld
    - Hof volgt niet + niet relevant dat RV een bronbelasting is → vennootschap als Bel PI van RV?
  - Gent 1/12/20 (PE-zaak/PB):
    - Ruime interpretatie Bel PI: eenieder die een Bel PI is en rechtstreeks of onrechtstreeks heeft meegewerkt aan rechtshandeling of geheel
    - Gelijktelling natuurlijke persoon en vennootschap waarin hij bestuurder
  - Rb. Hasselt 19/11/20 (verkoop cashbox):
    - Bel PI moet rechtshandeling in eigen naam stellen en niet als orgaan van de vennootschap
    - Maar nuancering indien Bel PI rechtshandeling laat stellen → rechtshandeling geacht door Bel PI gesteld

# (Geheel van) rechtshandeling(en) (vervolg)

- Bijkomende complexiteit bij geheel van rechtshandelingen

- Rb. Hasselt 19/11/20 (verkoop cashbox):

*“de wettekst niet de nuance maakt dat in een geval van een geheel van rechtshandelingen het volstaat dat de belastingplichtige één van de handelingen heeft gesteld”*

*“Aangezien dus niet is aangetoond dat Ivan K stappen 4 en 5 [LDB/SG: van de 5 in totaal – stap 1 en 3 werden gesteld door Bel PI] zelf in eigen naam heeft “gesteld”, moet er niet meer worden nagaan of Ivan K het aangaan van het krediet bij KBC (stap 2) zelf heeft “gesteld”*

→ Kwantitatief criterium: 2/5 rechtshandelingen van geheel niet gesteld

- HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/PB):

*“Het is genoeg dat [de Bel PI] bepaalde van de rechtshandelingen heeft gesteld zonder dewelke de constructie niet mogelijk was”*

→ Kwalitatief criterium: essentiële rechtshandelingen van geheel stellen

# Herkwalificatie

- Niet tegenwerpbaarheid van (geheel van) rechtshandeling(en) → herstel van de belastbare grondslag en belastingberekening alsof geen misbruik
  - Feitelijke vaststelling van de belastbare grondslag → feiten mogen niet worden hervormd
    - Rb. Brussel 26/6/20 (inbreng aandelen in Lux SPF) en Rb. Gent 11/1/21 (PE-zaak/SPF) verwijzen naar Cassatie 2/1/20:  
*“De inkomstenbelastingen dienen in beginsel, onder voorbehoud van toepassing van de door de wet voorziene anti-misbruikbepalingen, te worden geheven op de door de belastingplichtige werkelijk gehanteerde juridische constructie. Hieruit vloeit voort dat slechts abstractie kan worden gemaakt van het bestaan van een vennootschap en van de door deze vennootschap gesloten overeenkomsten (of verrichte handelingen) wanneer er wordt vastgesteld dat er sprake is van simulatie”*
  - Gestelde rechtshandeling(en) negeren of herkwalficeren
    - Gent 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB)  
*“De stelling van de appellante dat dezelfde joint venture-structuur in een andere (door de administratie gesuggereerde) vorm niet tot hetzelfde resultaat kan leiden is niet relevant”*  
*“De belastingadministratie moet niets in de plaats stellen van de niet-tegenstelbare handeling om op die handeling belasting te kunnen heffen (MvT, 37)”*  
*“De appellante gaat er verkeerd van uit dat de toepassing van artikel 344 WIB92 inhoudt dat de administratie in staat moet zijn aan te tonen dat de belastingplichtige de keuze had om hetzelfde resultaat te bereiken zonder het misbruik te plegen”*

# Herkwalificatie (vervolg)

- Reikwijdte herkwalificatie

- Quid toekomstige gevolgen? quid gevolgen t.a.v. derde partijen? etc.

- Rb. Brugge 19/2/18 (interne meerwaarden):

*“eiseres vraagt dat de rechtbank bevestigt dat bij een latere uitkering van de reserves t.b.v. 5.000.000 EUR deze niet wordt belast omdat deze overeenstemt met de doorgevoerde belastingvermindering in 2013. De rechtbank kan dit onmogelijk doen”*

- HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/PB):

*“In eerste instantie kan over de kapitaalvermindering van P.I. bvba [...] opgemerkt worden deze fiscaal (in een ander arrest) aangemerkt wordt als een dividenduitkering. De belastingontwijkende constructie houdt in dat P.I. bvba op fiscaal vlak een (op haar niveau) belastbare dividenduitkering heeft doorgevoerd [...] fiscaal aangemerkt worden als belastbare dividenden”*

# Herkwalificatie (vervolg)

- Fiscale gevolgen gestelde rechtshandeling(en) die werden ondergaan in rekening brengen
  - Gent 17/12/19 (schenking aandelen vastgoedvennootschap):

*“Bijgevolg diende volgens de administratie het schenkingsrecht te worden geheven alsof de inbreng niet had plaatsgevonden, met name het schenkingsrecht op de onroerende goederen **onder aftrek van de rechten geheven op de inbreng in de vennootschap en van de roerende schenkingsrechten die betaald werden op de in ruil van de ingebrachte goederen ontvangen aandelen**”*
  - Rb. Nijvel 24/2/20 (interne vereffening):

*“l’administration fiscale lui adresse un avis de rectification au Pr.M., proposant de soumettre **la différence de 66.666,67 € à un précompte de 25% au lieu de 10%, soit un montant supplémentaire de 10.000,00 €**”*

# Herkwalificatie (vervolg)

- Quid gelijktijdige toepassing van verschillende antimisbruikbepalingen?
  - In de Gentse PE-zaak worden de volgende rechtshandelingen belast op basis van fiscaal misbruik:
    - Kapitaalvermindering door Belgische vennootschap aan Lux vennootschap (HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB))
    - Kapitaalvermindering die Belgische natuurlijke personen van NL CV ontvangen (HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/PB))
    - Meerwaarde op aandelen die toekomt aan Lux SPF in hoofde van Belgische natuurlijke persoon (Rb. Gent 11/1/21 (PE-zaak/SPF))

HvB in PE-zaak/PB: *“De vaststelling dat de administratie ook andere verrichtingen in de herstructurering van de P. groep aanmerkt als misbruik of belastingontwijking, namelijk door de aan geïntimeerden uitgekeerde gelden reeds in een vroeger stadium (of een vorige stap) van de constructie als een belastbaar dividend aan te merken, doet geen afbreuk aan de mogelijke toepassing van artikel 344, § 1 WIB [...] Het betreft verschillende belastingen ten aanzien van onderscheiden belastingplichtigen”*

→ Resulteert allicht in meervoudige belasting van dezelfde inkomstenstromen

# Temporele werking

- Vanaf AJ12 (VenB: gebroken boekjaar dat afsluit vanaf 6/4/12) of AJ13 (VenB overige boekjaren / RPB / PB)
- Opgelet met RV!
  - HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB) vs. HvB Gent 1/12/20 (PE-zaak/PB)
- Quid geheel van rechtshandeling waarvan enkel laatste na inwerkingtreding?
  - AJ12 vs. AJ13
  - MvF / administratie <> rechtsleer
  - Rechtspraak verdeeld
    - Pro admin: Rb. Brugge (bv. 4/3/19 (interne meerwaarde)) en Rb. Antwerpen (bv. 29/10/18 (interne meerwaarde))
    - Contra admin: Rb. Gent (bv. 20/2/2019 (interne meerwaarde) MAAR Rb. Gent 11/01/21 (PE-zaak/SPF) “voor dit aanslagjaar [2015] is niet vereist dat het geheel van de rechtshandelingen volledig ligt na de hierboven vermelden inwerkingtreding”), Rb. Brussel 26/6/20 (inbreng in Lux SPF) en HvB Gent (bv. 28/4/20 (interne meerwaarde))
  - Cassatieberoep hangende



# Invloed EU recht – Art. 6 ATAD

- ATAD Art. 6: algemene antimisbruikbepaling VenB
  - Zowel grensoverschrijdende als zuiver nationale transacties
  - Van toepassing vanaf 1/1/19 (Art. 11 - omzetting in nationaal recht - Art. 344 §1 WIB onveranderd gebleven)
- Liège, 5/2/20: *“le droit européen impose en principe au juge qui applique le droit national, qu’il s’agisse des dispositions antérieures ou postérieures aux normes de droit européen en cause, de l’interpréter, dans toute la mesure du possible, à la lumière des textes et objectifs du droit de l’Union”, En effet, même si aucune partie invoque en l’espèce ce droit (...).*
  - Toepassing van Art. 6 ATAD op interne FBB-bepalingen uit de jaren 80!?!)
- Gent 6/10/20 (apothekerszaak): *“De inwerkingtreding van Art. 6 ATAD-richtlijn is duidelijk geregeld. Volgens Artikel 1 § 1 en 11 §1 passen de lidstaten de AAM-bepaling immers toe vanaf 1/1/19 op alle belastingplichtigen die aan VenB zijn onderworpen (...). Bijgevolg is de **bepaling pas van toepassing op constructies die zijn opgezet vanaf 1/1/19. In het algemeen bestaat er dus geen retroactieve werking waarbij art. 344 §1 WIB van bij het begin richtlijnconform geïnterpreteerd zou moeten worden (...).**”*
- Rb. Hasselt, 19/11/20: *“In het huidige dossier gaat het niet om VenB maar om **de PB**. De Richtlijn verandert dus niets aan bovenvermelde principes in het kader van huidige zaak”*

# Invloed EU recht – Deense zaken

- Gent 6/10/20 (apothekerszaak): *“Het gaat hier evenwel **niet om een toepassing van Unierecht**, zodat ook de Europeesrechtelijke regels (i.e. algemeen EU anti-misbruikbeginsel, LDB/SG) de temporele werking van art. 344 §1 WIB niet kan uitbreiden met een retroactieve toepassing”.*
- Rb. Brussel 26/6/20 (PE-zaak/PB)
  - *“De rechtbank stelt vast dat eisers geen beroep doen op een van de in de richtlijnen bepaalde vrijstellingen.*
  - *(...) verweerder vraagt de temporele werking van de AAM-regel terzijde te schuiven, doch op basis van een argument het EU-beginsel dat rechtsmisbruik verbiedt (...) Een dergelijke strekking heeft het EU-beginsel niet “*
  - *(...) **de rechtbank stelt vast dat in deze zaak ook toepassing moet worden gemaakt van het legaliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. I.h.b. maakt het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel deel uit van het zgn. primair unierecht en moeten deze beginselen ook op nationaal vlak worden gerespecteerd (Cass. 2/9/16) (...) Dergelijke retroactieve werking zou afbreuk doen aan het primaire unierechtelijke beginsel van rechtszekerheid. Verweerder gaat er daarbij ook aan voorbij dat de wetgever bij de invoering van de nieuwe AAM-bepaling rekening heeft gehouden met het EU-rechtsbeginsel dat misbruik verbiedt (zie Parl. St. Kamer, 2011-12, nr. 2008/001, 110 – 111)”***

# Invloed EU recht – Deense zaken (vervolg)

- Gent, 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB) – misbruik M/D-RL
  - **Temporele werking Art. 344 §1 WIB**
  - *“Zelfs al leidt een strikte interpretatie van de temporele werking van art. 344 WIB ertoe dat deze hier niet toepasselijk is, dan nog kan misbruik aangenomen worden omdat de administratie zich beroept op het misbruik van de MDR”*
  - *“Het beginsel van de rechtszekerheid en het voorzienbaarheids criterium kunnen hier bezwaarlijk worden ingeroepen mbt een kapitaalvermindering en dividenduitkering die gebeurd zijn na publicatie van art. 344 WIB op 6/4/12. Appelante kon zich (...) redelijkerwijze voorzien op de mogelijke toepassing van de AAM-bepaling en tijdig haar gedrag erop afstemmen door andere keuzes te overwegen”*

# Invloed EU recht – Deense zaken (vervolg)

- Gent, 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB) – misbruik M/D-RL
  - **Rechtsgrond oordeel Hof ten gronde onduidelijk**
    - *“Op grond van **het beginsel van de Uniloyaliteit** [past het] om de toepassing van **de Belgische AAM-bepaling** van Art. 344 (zelfs indien niet van toepassing op de dividenduitkering) **op een gelijkaardige wijze te interpreteren als het** (in elk geval op de dividenduitkering toepasselijke) **misbruikconcept zoals ontwikkeld door de rechtspraak van het HvJ** (i.h.b. omdat het misbruik M/D RL betreft)”*
  - Art. 344 §1 WIB (retroactief)/EU-beginsel/Misbruik M/D RL (ook retroactief)?

# Invloed EU recht – Deense zaken (vervolg)

- Gent, 1/12/20 (PE-zaak/RV in VenB) – misbruik M/D-RL
  - **Ten gronde – bewijs en tegenbewijs**
    - *“Het [doel M/D RL”] is faciliteren van groepen van vennootschappen op het niveau van de Unie door concurrentieneutrale belastingvoorschriften tot stand te brengen. Het objectief element of de zgn. **frustratie** van de bedoeling van de M/D RL blijkt volgens het HvJ uit het tot stand brengen van **financiële constructies met als enig of wezenlijk oogmerk het bekomen van de vrijstelling van bronbelasting**”*
    - *“De **afwezigheid van substantie** in het land van oprichting (...) is een objectieve indicatie van (mogelijk) misbruik”*
    - *“De rechtspraak (...) in de zgn. Deense arresten (...) verantwoordt **een ruime en economische interpretatie** aan de “beneficial owner” (...) nl. een “substance over form”-interpretatie”*
    - *“Het doel om met een nieuwe investeerder een jv te creëren, **kan een economische verantwoording zijn** voor de oprichting van een holding, maar **[niet]** om die vennootschap vervolgens als **doorstroomvennootschap** te gebruiken (...) om winsten en interne MW binnen de groep belastingvrij te laten toekomen aan de oude aandeelhouders”*

# Mocht u er geen genoeg van krijgen ...

- L. De Broe en S. Gommers: *Analyse van de rechtspraak onder de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie-en successierechten*, in Liber Amicorum S. Van Crombrugge, Fiscoloog Books, 2020, 207-230.
- L. De Broe en S. Gommers: *Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases*, EC Tax Review, 2019/6, 270-299.
- L. De Broe en S. Gommers: *De Deense “uiteindelijk gerechtigde”-arresten van het Hof van Justitie: Analyse en relevantie voor België*, A.F.T., 2020/5, 29-73

**Dank voor uw aandacht**