



# Ommakeer en tegenstrijdigheden in de fiscale rechtspraak van het Hof van Cassatie

Prof. em. Luc De Broe (KU Leuven)

IFA Belgium, Brussel, 22 april 2025

# Progamma

- Ommekeer in de Cassatie-rechtspraak (2014 – 2023)
- Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de Franstalige en Nederlandstalige afdelingen (2015 – 2024)
- Conclusies
- Aanbevelingen

# Ommekeer in de Cassatie-rechtspraak (1)

- De opdracht van het HvC
  - Eenheid in de rechtspraak van de Belgische Hoven & rechtbanken bewaken middels interpretatie van de wet
    - Kennisname beslissingen in laatste aanleg die voor Hof worden gebracht wgs overtreding wet of schending van substantiële/straffe van nietigheid voorgeschreven vormen
    - Gezagvolle interpretatie van de wetsbepalingen waarvan de schending wordt aangevoerd
    - Sanctionering van de uitlegging door de bodemrechters als HvC deze strijdig acht met de wet
  - Ontwikkeling van het recht
  - Rechtszekerheid bieden – Gelijke toepassing wet

# Ommekeer in de Cassatie-rechtspraak (2)

- Wanneer ommekeer?

- Zelfde rechtsvraag – nieuwe interpretatie – onverenigbaar met vorige interpretatie
- Verlaten van de vorige RS
- Intentioneel los van wetswijziging

- Oorzaken

- Bestaande Cass-RS brengt geen rechtsvrede bij bodemrechters
- Gewijzigde maatschappelijke omstandigheden en opvattingen
- Evoluties in de RS van internationale, EU-hoven en GWH

# Ommekeer in de Cassatie-rechtspraak (3)

- **Gevolgen**

- Gevestigde Cass-RS creëert gerechtvaardigde verwachtingen bij de rechtsonderhorige... maar het declaratief en retroactief effect van een ommekeer in die RS impacteert die verwachtingen van procespartijen & derden betrokken in hangende procedures
- Aantasting rechtszekerheid – Vertrouwensbreuk met rechtsonderhorigen
- Voorzichtig mee omspringen

- **Kenbaarheid en motivering**

- Zeer uitzonderlijk wordt de ommekeer in het arrest aangegeven – Motivering steeds afwezig

# Ommakeer – Analyse fiscale rechtspraak 2014 – 2023 (1)

- **Kostenaftrek VenB – causaal verband maatschappelijk doel**
  - Vaststaande Cass-RS 2001/2009 – veel kritiek in RL
  - Cass F 11/9/14: impliciete overruling (enkel finaliteitsvoorwaarde) – meer expliciete bevestiging F Cass 4/6/15
  - Cass NL 12/6/15 (2 arresten) en 19/6/15
    - Expliciete bevestiging + vermelding “ommakeer”
    - Geen vermelding van de reden –Kritiek RL en gebrek aan rechtsvrede?
  - Nieuwe planningsopportuniteiten – reactie fiscus – arresten 14/15 brengen geen rechtsvrede in RS bodemrechters
  - Cass F 13/11/14 en Cass NL 14/10/16 (2 arresten) etc. - bezoldigingstheorie

# Ommakeer – Analyse fiscale rechtspraak 2014 – 2023 (2)

- **Franse Sociétés Civiles Immobilières translucides**
  - Cass F 2/12/04: B aandeelhouder belast in F op onroerend inkomen – B moet de uitkering vrijstellen
    - RL verdeeld – B fiscus volgt arrest niet
  - Cass F 29/9/16: overruling arrest 2004
    - F CGI merkt de aandelen niet aan als onroerende goederen – de uitkeringen zijn geen inkomsten uit onroerend goed – onder DBV mag B dividenden belasten
    - Een DBV vermijdt in regel geen economische dubbele belasting
    - Geen vermelding ommakeer – Reden: vergissing?
    - Bodemrechters volgen & Cass 17/22 verwerpt cassatievoorzieningen – rechtsvrede bereikt

# Ommkeer – Analyse fiscale rechtspraak 2014 – 2023 (3)

- **Rechtszekerheids- v. legaliteitsbeginsel**

- Cass 27/3/92: toepassing van het vertrouwensbeginsel in *contra legem*-situaties aanvaard
- Evolutie naar voorrang legaliteitsbeginsel (verschillende arresten 2008/2009) – vertrouwensbeginsel enkel nog relevant bij miskenning akkoorden over feitenkwesties
- Europese ontwikkelingen
  - Vertrouwensbeginsel is een EU-ARB dat LS moeten respecteren en kan gelden in *contra legem*-situaties als (1) gedrag fiscus wekt redelijk vertrouwen bij bezonnen marktdeelnemer en (2) vertrouwen gaat uit van bevoegde instantie (HvJ 2006, *Elmeka*) – feitenkwestie soevereine beoordeling bodemrechters
  - Alleen EU-belastingen?
  - Rechtszekerheidsbeginsel is vervat in bescherming eigendomsrecht en vindt toepassing in fiscale zaken zonder onderscheid (Art. 1 AP EVRM) (EHRM 2016/2018, *Cakarevic, Zaja*)

# Ommkeer – Analyse fiscale rechtspraak 2014 – 2023 (4)

- Rechtszekerheids- v. legaliteitsbeginsel (2)

- Evolutie Cass-RS

- Cass NL 2/9/16 (BTW) sluit zich voorzichtig aan bij Elmeka
  - Cass bevoegd om na te gaan of feitenrechter “*redelijk vertrouwen*” niet heeft miskend door uit feiten gevolgen af te leiden die er geen verband mee houden of niet kunnen worden verantwoord
- Cass NL 21/4/22 (VL erfbelasting)
  - “*ongeacht of het standpunt van de belastingadministratie juist of onjuist was, het uitdrukkelijke standpunt duidelijk was en geacht moet worden bij de begiftigden rechtmatige verwachtingen te hebben gecreëerd, zodat zij er hun gedrag op mochten afstemmen*”
- Geen vermelding ommkeer, maar het is er wel één
  - Afwijkende terminologie arrest (weglating “*verwachting burger mag niet gegrond zijn op onwettelijke praktijk*” + quote supra
  - Ook van toepassing buiten Europese belastingen
  - Reden: EU evoluties?

# Ommakeer – Analyse fiscale rechtspraak 2014 – 2023 (5)

- Voorwerp aanslag bij verlengde fraude-termijn

- Cass NL 3/9/04: aanslag kan alle inkomsten treffen, ook deze die niets met de fraude te maken hebben maar eerder niet werden belast (NB: gevestigde CassRS in zelfde zin bij aanslag onder 3-jarige termijn)
- Cass NL 24/3/23 (contra AG): aanslag kan enkel de frauduleuze inkomsten treffen
  - Expliciete vermelding “ommakeer”
  - Reden?
    - Specifieke doelstelling van de verlengde fraudetermijn – strikte interpretatie
    - Feiten van de zaak: vernietiging initiële aanslag wgs verjaring – gelijkheid 3-jarige termijn
    - Inperking (te ruime?) bevoegdheden fiscus – meer rechtsbescherming belastingplichtige
  - Effect op de 3-jarige en 6-en 10-jarige termijn zonder en met fraude?

# Ommekeer – Conclusies & aanbevelingen (1)

- Vier maal, twee maal in het arrest meegedeeld (1<sup>ste</sup> maal nogal amateuristisch), nooit geen motivering – zelfde tendens buiten het fiscale domein
- Ommekeer én redenen daartoe kenbaar maken in arrest zelf is essentieel voor een goed begrip en de rechtszekerheid
  - *“Il s’agit simplement pour une Cour suprême d’un aspect de l’obligation de motiver sa décision”* (Verougstraete, JT, 2016, 415)
- Alternatieve bronnen waaruit ommekeer moet blijken, hebben gebreken
  - Jaarverslagen HvC; conclusies AG, noten in Pas. of Arr. Cass., doctrine etc.
  - Niet authentiek, post factum, niet exhaustief, niet altijd aanwezig, niet altijd makkelijk te raadplegen

## Ommakeer – Conclusies & aanbevelingen (2)

- Gebrek aan kenbaarheid en motivering houdt risico in van schending Art. 6 §1 EVRM (recht op eerlijk proces) en Art. 1 AP EVRM (recht op eigendom) onder RS EHRM
  - Retroactieve toepassing gewijzigde RS ≠ inbreuk Art. 6 §1 EVRM (geen recht op vaste RS), maar...
  - Zonder motivering terugkomen op gevestigde RS kan een schending EVRM inhouden, zeker als dat gebeurt op onvoorzienbare wijze, in het nadeel van de rechtsonderhorigen en zonder motivering of als de RS van het hoogste rechtscollege zelf tegenstrijdig is
- Mogelijkheid voor HvC om effect arrest te beperken in de tijd (cfr. F CdC en NL HR)?

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (1)

- **Belastingverhoging bij laattijdige aangifte IB**

- Cass NL 15/3/18 & 25/9/20: strike interpretatie: enkel sanctie bij niet- of onvolledige aangifte; impliciet: wet 2017 ≠ interpretatief
- Cass F 3/12/21: laattijdige aangifte = niet-aangifte = sanctie; expliciet: wet 2017 = interpretatief
- Arresten en jaarverslag Cassatie: stilzwijgend
- Oplossing: wetswijziging 30/6/17 = sanctie

- **Aankoopprijs voorraad**

- Cass NL 16/6/17 & 23/9/22: niet aftrekbaar ex Art. 49 WIB
- Cass F 17/9/20: uitgaven met tegenwaarde onder (vlottende) activa ≠ kost
- Oplossing wetswijziging 28/1/22: aftrekbare kost ex Art. 49 WIB

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (2)

- **Vermindering/Kwijtschelding BTW-boetes (Regentbesluit)**
  - Cass F 17/1/19 & 2/3/22: voorafgaand verzoek aan MvF tot vermindering = voorwaarde voor toepassing evenredigheidscontrole door rechter
  - Cass NL 23/9/22 & 24/3/23: ≠ voorwaarde
  - Arresten en jaarverslag Cassatie: stilzwijgend over conflict
  - Interventie wetgever wenselijk
- **Interpretatie DBV Korea – FBB**
  - Cass F 4/6/15 & 17/5/21: geen tax sparing credit
  - Cass NL 4/6/21: wel tax sparing credit
  - Arresten en jaarverslag Cassatie: stilzwijgend over conflict
  - Verwarring bij bodemrechters
    - HvB Brussel F 13 en 20/6/23: volgt Cass F niet!
  - Verdragswijziging 1994 (voor de toekomst)

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (3)

- FBB-zaken bis: Art. 1 AP EVRM- rechtszekerheids-en vertrouwensbeginsel
  - Cass NL 4/6/21: HvB Gent oordeelt terecht dat 24 jaar na aanslag in graad van beroep bewijs vragen van effectieve belasting in Korea in 1992, Art. 1 AP schendt
    - HvB Gent: duidelijke Com DBV en Circ., wijziging DBV 1994, afwezigheid tegengestelde RS en RL
  - Cass F 17/5/21: HvB Mons idem als HvB Gent, maar volgens Cass geen unanieme RL (één <> auteur!) ≠, schending Art. 1 AP

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (4)

- **Abonnementstaks buitenlandse ICV's**

- Cass F 25/3/22: taks is geen vermogensbelasting en dus niet in scope Art. 2 B/Lux DBV = internationale dubbele belasting
- Cass NL 21/4/22: taks is wel een vermogensbelasting, maar niet in scope van Art. 2 B/Lux = internationale dubbele belasting
- Cass NL 21/4/22: taks is wel in scope van Art. 2 B/NL DBV en kan door B niet worden geheven ex Art. 22 (4) B/NL DBV
  - Reden: Art. 2 (3) B/Lux is limitatief (B heeft enkel inkomstenbelastingen opgesomd) v. Art. 2 (3) B/NL is exhaustief
- Arresten en jaarverslag Cassatie: stilzwijgend over conflict
- Verwarring bij bodemrechters
  - HvB Brussel NL 25/3/23 (4 arresten) en Gent 5/11/24 contra Cass ivm B/Lux DBV
- Verdragswijziging NL 2023 (voor de toekomst, nog niet in werking)

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (5)

- **Geen RV-inhouding bij betaling RI aan RPB-belpl**
  - Cass NL 9/1/15: als de schuldenaar van de RV nalaat deze in te houden en af te dragen, wordt de verplichting tot betaling RV verplaatst naar de genietter van het inkomen
    - Sterk betwistbaar: een vrijstelling om RV af te houden moet een wettelijke basis hebben en kan niet het gevolg zijn van een wettelijke inbreuk door de debiteur van het RI - contra doel Art. 262, 1° WIB
  - Cass F (op gelijkkluidende ccl AG) 10/11/17: volgt RS NL afdeling niet, maar wijst ook niet op conflict (ommekeer?)
  - Fiscus volgt NL afdeling in Circ. 15/6/15 en komt daar na het Cass F arrest op terug in Circ. 2/5/18
    - Gevolg schuldenaars RV die zich op Cass NL steunden om geen RV in te houden krijgen navorderingen RV vanaf medio 2018
  - Wijziging Art. 262 §1WIB: RPB-bel pl is enkel schuldenaar RV als de vrijstelling bij debiteur RI een wettelijke basis heeft

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak van de twee taalafdelingen (6)

- Interpretatie van Art. 23 DBV “*inkomen dat belast is*” in bronstaat
  - Cass NL 25/1/18 & 6/9/24: DBV B/NL: “*is belast*” betekent inkomen heeft “*zijn belastingregime*” in bronstaat ondergaan. Als NL niet belast, moet B toch vrijstellen
  - Cass F 24/10/24: DBV B/Cgo: “*is belast*” betekent dat het inkomen daadwerkelijk in Cgo is belast. Als Cgo vrijstelt, moet B niet vrijstellen
  - Goede verklaring
    - Protocol DBV B/Cgo verplicht B niet-gedefinieerde DBV-begrippen uit te leggen adhv OESO Commentaar. Comm. 23/35 “*is belast*” heeft tot doel dubbele niet-belasting te voorkomen.
    - Cass NL houdt geen rekening met OESO-Commentaar

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak tussen de twee taalafdelingen – Conclusies & aanbevelingen (1)

- 8 gevallen op 9 jaar, 7 problematisch, 4 opgelost via wetswijziging (maar meestal enkel voor de toekomst)
  - Rechtsonzekerheid – Aantasting vertrouwen in Hof, rechtsstaat & justitie
  - Hof komt zijn grondwettelijke opdracht niet na
    - Geen eenheid in de interpretatie/toepassing wet
    - Discriminatie: ongelijke toepassing federale wetgeving
  - Potentieel conflict Art. 6 EVRM (recht op eerlijk proces)
    - 3 cumulatieve criteria (EHRM)
      - RS hoogste Hof vertoont “*divergences profondes et persisantes*”
      - Intern recht voorziet wel/niet in mechanisme om “*divergences*” uit te schakelen
      - Mechanisme is wel/niet toegepast – effect
    - HvB Gent 5/3/24: conflicterende Cass-RS = schending in rechtzekerheidsbeginsel (Art. 1 1<sup>ste</sup> AP) in RV/RPB-zaak (zie supra slide 17)

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak tussen de twee taalafdelingen – Conclusies & aanbevelingen (2)

- Oorzaken?
  - Twee taalafdelingen binnen de bevoegde 1ste kamer (Art. 128 Ger. W.)
  - Werkdruk en complexiteit van de zaken
    - 30 raadsheren (9 bewijs tweetaligheid), 16 AG, 20 referendarissen, + 2500 zaken p.a.
  - Gebrek aan formele communicatie en digitalisering
    - Onbewuste divergentie: +/- gelijktijdige toebedeling aan F en NL kamer
  - Bewuste divergentie
    - Art. 6 Ger.W. geen uitspraak bij algemene beschikking – vrije keuze rechtsoptlossing

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak tussen de twee taalafdelingen – Conclusies & aanbevelingen (3)

- Acties vereist (zie supra EHRM-RS)
  - Nieuwe cassatieberoepen in de resterende “*conflicthaarden*” te behandelen in “*voltallige zitting*” (Art. 131 Ger. W.)
    - Discretionaire bevoegdheid 1<sup>ste</sup> voorzitter (advies verslaggever & PG)
    - Mogelijkheid open zolang hangende zaak niet in beraad is
    - 9 raadsheren uit beide taalafdelingen
    - Recent voorbeeld: Cass. 29/2/24 in lokale belastingzaak
      - Kan het Hof in zijn arrest duidelijk aangeven welk conflict het oplost en de beweegreden ervan?
    - Regel aanpassen naar Duits model zodat het een verplichting wordt?
  - Bevoegdheden PG
    - Kan ook initiatief nemen voor “*voltallige zitting*” mits akkoord 1<sup>ste</sup> voorzitter (Art. 131 Ger. W.)
    - Indien geen cassatieberoep, ambtshalve beroep door PG mogelijk “*in het belang van de wet*” (Art. 1089 Ger. W.)

# Tegenstrijdigheden in de rechtspraak tussen de twee taalafdelingen – Conclusies & aanbevelingen (4)

- Maak secties 1<sup>ste</sup> kamer (fiscale zaken) tweetalig
  - cfr. 3<sup>de</sup> kamer HvC; hoogste Hoven federale Staten; GWH
- Betere communicatie en digitalisering
- Meer fiscale expertise bij magistraten (zetel & OM) en referendarissen
  - NL-kant: aanwerving 2022/2023 raadsheer & AG met fiscale ervaring
- *“Selectie aan de poort”*: cassatievoorziening in fiscale zaken enkel middels advocaat bij HvC

# Voor wie er nog wat meer wil over weten

- L. De Broe, S. Hardy, Ommekeer en tegenstrijdigheden in de fiscale rechtspraak van het Hof van Cassatie, AFT, 2024/5, 6 et seq.
- L. De Broe, S. Hardy, Revirement et contradictions dans la jurisprudence de la Cour de Cassation, RGFCP, 2024/9, 2 et seq.
- I. Couwenberg, K. Ongenae, Eenheid in de rechtspraak van een hoogste gerechtshof, in La Cour de Cassation en dialogue, L.A. Deconinck/Henkes, 2024, 157 et seq.
- E. Van Brustem, Les divergences de jurisprudence en matière fiscale au sein de la Cour de Cassation analysée au regard des exigences de la CEDH, T.F.R., 2024, 350 et seq.
- L. De Broe, In Congo vrijgestelde inkomsten kunnen in België niet worden vrijgesteld: tegenstrijdige cassatierechtspraak, Fiscale Actualiteit, 2025, no. 14, 7 et seq.