

Fiscaal Recht

De weerslag van recente arresten van het Europees Hof van Justitie op het belgisch belastingrecht

Frans VANISTENDAEL
gewoon hoogleraar K.U. Leuven

Inleiding

Betwistingen inzake fiscaliteit leggen een steeds groter beslag op de werkracht van het Europese Hof van Justitie. Fiscale arresten, zowel inzake directe als indirecte belastingen worden nu al bij de honderden geteld en met name de weerslag van de fundamentele verdragsvrijheden op de nationale belastingssystemen verdienen onze niet aflatende aandacht. Voor deze alumnidag hebben we drie categorieën van arresten weerouden: (1) arresten inzake misbruik van fiscale constructies, (2) één arrest inzake de regionalisering van de vennootschapsbelasting en (2) een aantal arresten inzake de verenigbaarheid met de fundamentele vrijheden van dubbele economische en juridische belasting op grensoverschrijdende interesten en dividenden. Al deze arresten hebben een rechtstreeks impact op het Belgische belastingstelsel.

I. Misbruik van fiscale constructies

Twee arresten van het Europese Hof van Justitie hebben het afgelopen jaar de rol verduidelijkt die “misbruik van gemeenschapsrecht” speelt in de toepassing van wat wij nog altijd als het nationaal belastingrecht beschouwen. Het eerste is het Halifax arrest (C-255/02 van 21 februari 2006) met betrekking tot BTW en het tweede is het arrest inzake Cadbury-Schweppes (C-196/04 van 12 september 2006) met betrekking tot directe belastingen. Beide arresten doen de vraag rijzen of er nu een eenvormig concept van misbruik in fiscalibus bestaat in het Europese recht welke ruimte er nog is voor algemene misbruikconcepten in het nationale recht.

§1. Halifax en misbruik in de BTW

De BTW bal werd aan het rollen gebracht door een beslissing van het Europese Hof van Justitie (EHJ) in een reeks samenhangende geschillen waarover de advocaat generaal één gezamenlijk advies heeft uitgebracht en waarvan de belangrijkste werd beslecht onder de naam Halifax (C-255/02, 21.02.2006). Het ging om een aantal gemengde belastingplichtigen (financiële instellingen en ziekenhuizen) die slechts een zeer beperkt gedeelte van de aangerekende BTW konden aftrekken. In het vooruitzicht van belangrijke onroerende investeringen werden de toekomstige rechten op het onroerend goed overgedragen naar andere vennootschappen opgericht binnen de groep, die de werken effectief zouden laten uitvoeren en die bij de overdracht van onroerend goed voor belastingplicht konden opteren voor de toepassing van BTW, zodat de BTW op de onroerende investering volledig en niet gedeeltelijk aftrekbaar was.

De vraag die aan het EHJ werd gesteld was dubbel: (1) kunnen verrichtingen die worden gedaan met als uitsluitend doel de volledige aftrek van voorbelasting mogelijk te maken en die buiten dit fiscaal doel geen andere afzonderlijk economisch oogmerk hebben als een economische activiteit worden beschouwd in de zin van de BTW, zodat zij ook aan belasting onderworpen wor-

den? en (2) is een belastingplichtige gerechtigd de voorbelasting af te trekken wanneer dat recht steunt op verrichtingen die als een misbruik (abusive practice) moeten worden beschouwd?

Het ECHJ heeft duidelijk het zeer brede toepassingsgebied van de BTW willen handhaven en willen vermijden dat het inzicht van belastingontduiking of belastingvermijding in hoofde van de belastingplichtige ertoe zou leiden dat bepaalde verrichtingen buiten het toepassingsgebied van de BTW zouden kunnen vallen. Vandaar dat duidelijk wordt gesteld dat: "de vraag of een bepaalde verrichting wordt uitgevoerd met de uitsluitende bedoeling van een belastingvoordeel te verwerven volledig irrelevant is om te vast te stellen of zij als levering van goederen of dienstverrichting een economische activiteit uitmaakt" (C-255/02, par. 59). De motieven van de belastingplichtigen zijn bijgevolg totaal onbelangrijk om te bepalen of hij een economische activiteit heeft die onderworpen is aan BTW.

Vervolgens richt het ECHJ zich op de vraag van misbruik. Het steunt op uitvoerige rechtspraak inzake misbruik van Gemeenschapsrecht en stelt dat "men niet kan steunen op Gemeenschapsrecht voor abusieve of bedrieglijke doelstellingen" (C-255/02, par. 68). Dan komt het belangrijke zinnetje waardoor de leer inzake misbruik van Gemeenschapsrecht ook toepasselijk wordt gemaakt op de BTW: "Het principe van het verbod van misbruik (abusive practices) is ook van toepassing binnen de sfeer van de BTW" (C-255/02, par. 70).

De vraag is dan wat de toepassing van het verbod op misbruik van Gemeenschapsrecht binnen de sfeer van de BTW precies betekent. Het Hof stelt duidelijk dat de subjectieve intentie van de partijen van geen betekenis is, zoals die zou kunnen blijken uit stukken en verklaringen. Het Hof stelt eveneens dat de algemene anti-misbruik leer geen verbod inhoudt op het gebruik van de minst belaste weg: "...belastingplichtigen hebben het recht hun zaken zodanig te structureren dat ze hun belastingschuld beperken" (C-255/02, par. 73).

Met instemming van het advies van advocaat-generaal Pöschers-Madouro stelt het Hof dat er twee voorwaarden moeten vervuld zijn opdat er van misbruik van Gemeenschapsrecht sprake zou kunnen zijn:

- (1) "Wanneer, niettegenstaande de formele toepassing van de voorwaarden van de relevante bepalingen van de 6^e richtlijn en de nationale wetgeving die de richtlijn omzet, de betrokken verrichtingen leiden tot een fiscaal voordeel dat in strijd zou zijn met de doelstelling van deze bepalingen" (C-255/02, par. 74 en beslissing nr. 2 tweede lid) en
- (2) "Wanneer uit een aantal objectieve factoren blijkt dat het essentiële doel (essential aim, le but essentiel) van de bewuste verrichtingen bestaat in het verkrijgen van een fiscaal voordeel.... Het verbod van misbruik is niet relevant wanneer de uitgevoerde economische activiteit een andere verklaring zou kunnen hebben dan het uitsluitend verwerven van belastingvoordelen" (C-255/02, par. 75)

Beide voorwaarden moeten vervuld zijn om van een misbruik te kunnen spreken.

De eerste voorwaarde lijkt zeer sterk op de invoering van het fraud legis beginsel, omdat het uitgaat van het doel en de strekking van de wet. Dit levert de belastingadministratie een vrij ruime discretionaire bevoegdheid op, omdat het vanaf het begin niet altijd duidelijk is wat de wetgever precies met een wetsbepaling heeft bedoeld. Als alleen dit beginsel het misbruik van Gemeenschapsrecht in de sfeer van de BTW zou beheersen, zou het zeer moeilijk worden om gewone tax planning van misbruik te onderscheiden en zou het gebruik van de minst belaste weg ernstig worden gehypothekeerd.

Dit blijkt ook uit het gebruik van het woordje “normale commerciële verrichtingen”. Abnormaal is namelijk het codewoord dat iedere belastingadministratie gebruikt om verrichtingen aan te vechten die haar niet aanstaan. De vraag is wat normaal is. “Tax planning” en fiscale creativiteit wijken uiteraard af van wat “normaal” is, maar toch stelt het EHJ dat de belastingplichtige nog steeds aan “tax planning” mag doen.

Gelukkig en zeer belangrijk is er nog een tweede voorwaarde die ook door het Hof wordt gesteld, maar die niet heel eenduidig wordt geformuleerd. Het betreft de voorwaarde dat het fiscaal voordeel een “essentieel doel” van de verrichting uitmaakt. In zijn advies had de advocaat-generaal gesproken over het “enige doel” en het Hof stelt eveneens dat de voorwaarde niet is vervuld “wanneer er een “andere verklaring” is (“some explanation other than the attainment of tax advantages”)(C-255/02, par. 75) Die precisering wordt in de samenvatting van de beslissing van het Hof evenwel niet meer hernomen.

Het onderscheid of het nastreven van het belastingvoordeel het “enige doel” dan wel het “essentiële doel” van de verrichting is, is wel een belangrijk onderscheid. In het eerste geval zal iedere andere doelstelling van de handeling de kwalificatie van rechtsmisbruik ontkrachten en heeft de rechter weinig beslissingsruimte. In het tweede geval moet de rechter oordelen of het fiscale voordeel “het essentiële doel” is, wat misschien zou kunnen gekwalificeerd worden als het belangrijkste doel.

Het Hof is blijkbaar de tweede interpretatie genegen, want het geeft ook de criteria aan die rechters hierbij kunnen hanteren: het zuiver artificiële karakter van de verrichtingen, maar ook de juridische, economische en persoonlijke banden tussen de partijen, die betrokken zijn in de constructie om de belastingdruk te verminderen. Dit zijn de zogenaamde objectieve factoren. Het feit dat het hier om zogenaamde objectieve factoren gaat en dat de subjectieve intentie van de partijen geen rol speelt, doet ook de vraag rijzen of de subjectieve intentie van de partijen ook nog als tegenbewijs voor het bestaan van andere dan fiscale motieven kan worden aanvaard.

§2. Cadbury Schweppes en misbruik in directe belastingen

Het tweede arrest inzake Cadbury Schweppes, betrof de toepassing van anti-misbruik bepalingen inzake directe belastingen en meer bepaald de toepassing van de “Controlled Foreign Corporation” bepalingen in het Britse belasting-

recht. Deze bepalingen houden in dat wanneer een dochtervennootschap wordt opgericht in een land met een duidelijk lager belastingtarief, de winst onmiddellijk belast wordt in hoofde van de moedervennootschap in Groot-Brittannië en daar haar normale belastingtarief ondergaat, onder aftrek van de belasting geheven op de dochtervennootschap, zelfs indien die winst helemaal niet naar Groot-Brittannië wordt uitgekeerd. De Britse belastingadministratie beschouwde de verhuis van de dochtervennootschap die alle financiële verrichtingen voor de groep Cadbury Schweppes centraliseerde naar de “Dublin docks” in Ierland, waar een speciaal vennootschapstarief van 10% werd toegepast, als een misbruik en paste bijgevolg de Britse belasting toe ook op de winsten die nog in Ierland werden gehouden.

De Ierse dochtervennootschap voldeed niet aan de voorwaarden van de Britse belastingwetgeving om aan de anti-misbruik bepaling te ontsnappen en de vraag was of deze anti-misbruik bepalingen niet in strijd waren met de handelsvrijheden van vrije vestiging (art. 43 EG verdrag) en vrij kapitaalverkeer (art. 56 EG verdrag). Scherp gesteld rees eigenlijk de vraag of de nationale Britse anti-misbruik bepaling wel in overeenstemming was met het anti-misbruik concept zoals het gehanteerd wordt in het Europese gemeenschapsrecht.

Het Hof stelde meteen dat het feit dat een vennootschap zich vestigde in een Lidstaat om aldaar te kunnen genieten van een meer gunstig belastingregime op zichzelf niet voldoende was om een misbruik uit te maken van de vrijheid van vestiging (C-196/04 par. 37). Een voordeel dat voortvloeit uit de lage belasting van een dochtervennootschap in een andere Lidstaat dan die waar de moedervennootschap gevestigd is, is op zichzelf geen reden omdat belastingvoordeel ongedaan te maken door een minder gunstige fiscale behandeling van de moedervennootschap (C-196/04 par. 49).

Aan de andere kant hebben Lidstaten het recht om belastingvermijding te bestrijden die bestaat in de kunstmatige overdracht van winsten van in de Lidstaat waarin zij werden gerealiseerd naar een lage belasting Staat (C-196/04 par. 48). Maatregelen tegen dergelijke misbruiken die de vrijheid van vestiging beperken kunnen gerechtvaardigd zijn wanneer zij specifiek betrekking hebben op “volledig kunstmatige constructies” (wholly artificial arrangements) die erop gericht zijn de toepassing van de wetgeving van een lidstaat te “omzeilen” (circumventing)(C-196/04). De vraag hierbij was wanneer we te maken hebben met zulke volledig kunstmatige constructie en of de overbrenging van de zetel van de financiële verrichtingen van de groep als zo’n volledig kunstmatige constructie moest worden beschouwd.

Om dit te beoordelen moest worden nagegaan welke doelstellingen werden beoogd bij de vestiging in een andere Lidstaat. Het Hof stelde hierbij dat het vestigingsrecht inhoudt het effectief nastreven van een economische activiteit in een andere Lidstaat door een vaste inrichting voor een onbepaalde periode (the actual pursuit of an economic activity thorough a fixed establishment in that State for an indefinite period) (C-196/04 par. 54). De maatregel die het misbruik bestrijdt is alleen dan gerechtvaardigd wanneer de specifieke doelstelling van de beperking bestaat in het voorkomen van volledig kunstmatige

constructies, die de economische realiteit niet weergeven (wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality)(C-196/04 par. 55).

Het Hof stelt hierbij duidelijk dat het uitsluitend nastreven van een belastingvoordeel, op zichzelf niet volstaat om een misbruik uit te maken. Bijkomend aan de subjectieve intentie om het belastingvoordeel te genieten moet worden aangetoond dat de doelstellingen van de vrije vestiging niet werden bereikt. Die vrije vestiging houdt in dat het gaat om een effectieve economische activiteit in een vaste inrichting in objectiveerbare termen van personeel, uitrusting en gebouwen die kunnen worden gecontroleerd door derde personen (C-196/04 par. 64-67). Indien aan deze voorwaarden van effectieve aanwezigheid is voldaan heeft de subjectieve bedoeling van de belastingplichtige geen belang meer, omdat de doelstelling van het vestigingsrecht onder het EG verdrag is verwezenlijkt.

§3. De conclusies uit deze twee arresten

De eerste vraag is of het Halifax arrest hetzelfde anti-misbruik concept hanteert als het Cadbury Schweppes arrest en er bijgevolg één enkel fiscaal anti-misbruik concept bestaat in het Europese Gemeenschapsrecht. Een aantal van de contouren van het anti-misbruik concept zijn wel vergelijkbaar, maar de terminologie die wordt gebruikt is niet helemaal dezelfde. De terminologie “volledig kunstmatige constructie” die eigen is aan de EHV rechtspraak inzake directe belasting valt in het Halifax arrest niet te bespeuren. In Cadbury Schweppes is het nastreven van het uitsluitend of hoofdzakelijk nastreven van het belastingvoordeel niet relevant om het misbruik vast te stellen. In Halifax is voor het misbruik vereist dat het nastreven van het belastingvoordeel “het essentiële doel” van de verrichting is.

Toch zou het kunnen dat deze verschillen eerder schijn zijn dan werkelijkheid. In Cadbury Schweppes wordt er gesteld dat er geen misbruik kan zijn wanneer de doelstellingen van de verdragsvrijheden worden nagestreefd en verwezenlijkt en dat dit moet blijken niet uit intenties, maar uit objectief vaststelbare feiten van vestiging (gebouwen, personeel, uitrusting). Indien wordt aangetoond dat de verdragsvrijheden objectief worden nagestreefd kan er geen misbruik van Gemeenschapsrecht bestaan.

In Halifax is de doelstelling belangrijk voor zover wordt vastgesteld dat het belastingvoordeel op grond van een aantal objectieve factoren de belangrijkste doelstelling is. Dit betekent dat wanneer objectieve factoren erop wijzen dat er nog andere dan fiscale doelstellingen worden nagestreefd er geen misbruik aanwezig is. Dit laatste zit zeer dicht bij de interpretatie van Cadbury Schweppes. Alleen liggen in dit laatste arrest de niet fiscale doelstellingen voor de hand: het verwezenlijken van de doelstellingen van de fundamentele vrijheden. Op het domein van de BTW zijn de fundamentele doelstellingen minder expliciet: het gaat om belastingheffing op economische activiteit, waarbij economische activiteit zeer ruim werd gedefinieerd. Nochtans kan de economische activiteit ook worden gedefinieerd zoals in Cadbury Schweppes in termen van

personeel, gebouwen, uitrusting en transacties. Indien dat de interpretatie wordt van Halifax, bereiken we in fiscalibus inderdaad één enkel misbruikconcept voor het Europese primaire en secundaire gemeenschapsrecht. Of deze eenvormige interpretatie ook zal worden bereikt hangt af van het EHJ.

Meteen komt de tweede vraag aan de oppervlakte: is er nog ruimte voor algemene nationale anti-misbruik bepalingen in het belastingrecht. Voor specifieke anti-misbruik bepalingen is er geen probleem. Die hebben g altijd bestaansrecht op voorwaarde dat zij beantwoorden aan de voorwaarden inzake verdragsvrijheden van de Europese anti-misbruik concepten. De vraag is of er nog plaats is voor algemene nationale anti-misbruikbepalingen. Inzake BTW lijkt dit niet het geval. De verwijzing naar Halifax van de Belgische algemene anti-misbruik bepaling wijst erop dat de rechtbanken die bepaling in ieder geval zullen moeten toepassen onder de controle van het EHJ. Eigenlijk is een nationale anti-misbruik bepaling inzake BTW overbodig geworden.

Inzake directe belastingen is er wellicht nog plaats voor een art. 344 §1 WIB, maar wordt het toepassingsgebied ervan sterk ingekrompen. Voor alle grensoverschrijdende verrichtingen heeft het Europese anti-misbruik concept in ieder geval al voorrang. Maar dit geldt ook voor alle domeinen waar het nationale recht verwijst naar regels van Europees secundair recht. Dit is bijvoorbeeld het geval in het domein van zuiver nationale fusies of reorganisaties, waar de wetgever de Europese concepten heeft overgenomen. De verwijzing naar “rechtmatige financiële of economische behoeften” als voorwaarde voor belastingvrijstelling van fusies in art. 211 §1 tweede lid 3° WIB, zal moeten geïnterpreteerd worden in het licht van Europese anti-misbruik concepten, die alleen “volledig kunstmatige constructies” verwerpen en waarbij de juridische kwalificatie geen enkele rol speelt. De vraag moet gesteld worden of in het licht hiervan art. 344 §1 WIB niet volledig herschreven moet worden om ook aan die Europese interpretatie te kunnen voldoen.

II. Regionalisering van de vennootschapsbelasting

In de aanloop naar de federale verkiezingen wordt er voortdurend gesproken over een nieuwe ronde in de opeenvolging van staatshervormingen. Een belangrijk punt daarbij is de invoering van een eigen tariefbevoegdheid voor de gewesten in de vennootschapsbelasting. De tariefbevoegdheid voor de gewesten komt erop neer dat, binnen bepaalde grenzen, de gewesten vrij het tarief van de vennootschapsbelasting zouden kunnen bepalen door het toevoegen van “opcentiemen” of “afcentiemen” aan het bedrag van de vennootschapsbelasting vastgesteld op grond van de federale norm.

Tot voor kort was dergelijke tariefregionalisering ondenkbaar, omdat dit op Europees vlak als verboden staatssteun werd beschouwd onder art. 87 van het EG verdrag. De Commissie heeft steeds verdedigd dat het invoeren van regionale fiscale maatregelen in principe steeds als staatssteun moest worden beschouwd. Het argument voor deze stelling was dat indien regionale fiscale autonomie principieel niet als staatssteun zou moeten worden beschouwd, de

Lidstaten via de reorganisatie van hun staatsstructuur in een federale structuur gemachtigd zouden worden tot de fiscale steunmaatregelen, die aan Lidstaten met een gecentraliseerd bestuur verboden werden. Langzamerhand is evenwel het besef gerijpt dat ook onder het EG verdrag Lidstaten vrij zijn om hun interne staatsrechtelijke structuur te bepalen zoals zij wensen en dat de fiscale gevolgen van een dergelijke structuur niet zonder meer als staatssteun mogen worden afgedaan.

In een arrest van 6 september 2006 in een zaak (C-88/03) tegen Portugal heeft het Hof van Justitie laten uitschijnen dat regionale tariefautonomie in een nationale of federale belasting niet altijd als staatssteun hoeft te worden beschouwd. Het Hof heeft wel een aantal voorwaarden gesteld aan dergelijke tariefautonomie. Die komen erop neer dat (1) de regio of deelstaat juridisch volledig onafhankelijk en zonder enige voogdij of controle van de centrale overheid de volle bevoegdheid moet hebben om vrij over het tarief van de belasting te kunnen beslissen en (2) de regio of deelstaat op economisch en budgettair vlak alle financiële gevolgen van zijn tariefbeslissing moet dragen, zonder enige tussenkomst of compensatie van de centrale overheid. M.a.w. de voorwaarden om dergelijke fiscale autonomie te aanvaarden zijn juridisch en economisch dezelfde als de voorwaarden voor het bestaan van de nationale fiscale soevereiniteit tussen de Lidstaten.

In de verhouding tussen Portugal en de Azoren oordeelde het Hof dat aan deze voorwaarde op economisch en budgettair vlak niet was voldaan, omdat in het Portugese staatsverband er een regel bestond van “nationale solidariteit”, waarbij de minderontvangsten die voortvloeiden uit de regionale belastingvermindering rechtstreeks of onrechtstreeks konden worden gecompenseerd door financiële tussenkomsten op nationaal vlak. Met name werd een gelijke kwaliteit van een aantal essentiële bestuursdiensten over het hele Portugese grondgebied gewaarborgd, ongeacht het feit dat de opbrengst van bepaalde nationale belastingen als gevolg van regionale belastingverminderingen in bepaalde onderdelen van het territorium duidelijk lager lag dan het rijksgemiddelde.

De vraag is of binnen deze voorwaarden in ons land een discussie mogelijk is over een beperkte regionalisering van het tarief van de vennootschapsbelasting. De voorstellen gaan inderdaad niet zover als een regionale opdeling van de bevoegdheden tot het bepalen van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting. Gezien de nauwe economische verwevenheid van de drie gewesten zou de ontwikkeling van drie verschillende regelsystemen inzake grondslag van vennootschapsbelasting het leven van de ondernemers in België nog meer ingewikkeld maken dan het al is. Het gaat dus enkel om de gedeeltelijke bepaling van het tarief en de daaraan verbonden budgettaire opbrengst, zoals dat het geval is bijvoorbeeld in de Verenigde Staten waar de staten ook vennootschapsbelasting kunnen heffen op hun aandeel in de federaal gemeenschappelijk bepaalde grondslag.

De eerste voorwaarde inzake volledige juridische tariefautonomie is niet moeilijk te vervullen. Er zijn nog andere domeinen waarin de gewesten en gemeenschappen in ons land grondwettelijk volledige autonomie hebben verworven

zonder enig toezicht van de federale overheid. Onze staatsstructuur kent geen principe van “Bundesrecht bricht Landesrecht”. Het probleem zit in de tweede voorwaarde, die stelt dat de regio of deelstaat alle financiële gevolgen van zijn beleid moet ondergaan, zonder enige federale compensatie. Hierbij duiken er twee problemen op.

Omdat de regio of deelstaat alle financiële gevolgen van zijn tariefautonomie moet ondergaan, betekent dit dat de gewesten tenminste gedeeltelijk de opbrengst van de vennootschapsbelasting zouden moeten ontvangen. Indien de opbrengst van de vennootschapsbelasting gewoon federaal blijft, zoals thans het geval is, ondergaan niet de gewesten, maar wel de federale overheid, de gevolgen van de op- of afcentiemen die de gewesten zouden opleggen. Er zijn twee methodes om aan deze voorwaarde te voldoen. Een gedeelte van de BTW opbrengst die thans naar de gewesten en gemeenschappen gaat wordt vervangen door de opbrengst van de vennootschapsbelasting. Alleen moet men dan nakijken of de verdeelsleutels die op dit ogenblik de verdeling van belastinggeldens tussen de gewesten en gemeenschappen bepalen, wel hetzelfde effect hebben als de gewone verdeling van de vennootschapsbelasting tussen de gewesten. Dit laatste is zeer onwaarschijnlijk omdat de regionale verdeling van de opbrengst van alle belastingen niet precies dezelfde is. Deze oplossing lijkt dus in de praktijk politiek moeilijk haalbaar.

Een meer beperkte oplossing zou erin bestaan de ontvangsten van de vennootschapsbelasting op federaal niveau te laten, maar de min- of meerontvangsten die het gevolg zijn van de tariefverschillen tussen de gewesten aan de gewesten aan te rekenen. Indien het Vlaamse gewest tien afcentiemen toepast, wordt de weerslag van die tien afcentiemen op de opbrengst van de vennootschapsbelasting berekend en in mindering gebracht van de belastingbedragen die van het federale niveau naar Vlaanderen worden overgedragen. Indien Wallonië tien opcentiemen zou heffen worden de meeropbrengsten hiervan eveneens berekend en naar Wallonië doorgeschoven.

Bij deze oplossing zit er evenwel een dikke adder onder het gras. De belastbare grondslag waarop die op- en afcentiemen zouden worden toegepast is niet opgesplitst, maar verspreid over heel België. Het gevolg hiervan is dat alle Waalse en Brusselse vestigingen van een vennootschap die in Antwerpen is gevestigd en daar haar belastingen betaalt, eveneens zouden genieten van de Vlaamse afcentiemen. Omgekeerd zouden de Vlaamse en Brusselse vestigingen van vennootschappen die in Luik of Charleroi hun belastingen zouden betalen, bijdragen in de Waalse opcentiemen.

Met andere woorden om volledig de financiële gevolgen van de tariefautonomie te ondergaan, zou men de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting moeten kunnen opsplitsen naar het gewest van oorsprong, zodat alleen winsten die hun oorsprong vinden in Wallonië onderworpen zouden zijn aan de Waalse opcentiemen en alleen winsten in Vlaanderen zouden kunnen genieten van de Vlaamse afcentiemen. Dit laatste houdt evenwel in dat er bij het vaststellen van de belastbare grondslag fiscale grenzen zouden getrokken worden tussen de drie gewesten, iets wat, behalve uitgesproken separatisten, iedereen

langs Vlaamse kant zou betreuren en zeker niet zou beschouwen als een stap naar goed en efficiënt bestuur.

Een alternatieve oplossing zou erin bestaan om geen fiscale grenzen te trekken naargelang de fiscale oorsprong van de gewesten, en bijgevolg de budgettaire verdeling van de vennootschapsbelasting niet te berekenen volgens de daadwerkelijke opbrengst per gewest, maar de federale belastbare grondslag te verdelen volgens bepaalde verdeelsleutels die een forfaitaire benadering zijn van de effectieve verdeling van belastbare vennootschapswinsten tussen de gewesten. Een dergelijk systeem werkt op dit ogenblik al binnen de Verenigde Staten en Canada. Als mogelijke verdeelsleutels kunnen gelden: tewerkstelling in de onderneming, omzet binnen het gewest en waarde van de actiefbestanddelen gelocaliseerd in het gewest.

Dergelijke forfaitaire opdeling komt niet overeen met de werkelijke en effectieve opbrengst van de vennootschapsbelasting binnen de deelstaten of regio's, maar de Commissie zou dergelijke opdeling moeilijk kunnen aanvechten als een indicatie van staatssteun, omdat ze zelf op dit ogenblik een systeem van "Common Consolidated Tax Base" aan het uitwerken is voor de Lidstaten van de Unie, op grond waarvan iedere Lidstaat zijn eigen nationaal tarief in de vennootschapsbelasting zou mogen worden toepassen op een gemeenschappelijk bepaalde Europese belastinggrondslag die geldt voor de hele binnenmarkt en die per Lidstaat opgedeeld wordt volgens forfaitaire criteria naar Amerikaans voorbeeld. Dergelijke forfaitaire opdeling van de gemeenschappelijke belastbare grondslag tussen Lidstaten kan onmogelijk als een element van staatssteun worden beschouwd, vermits het de Commissie om te doen is van de nationale soevereiniteit van de Lidstaten te eerbiedigen. De soevereine Lidstaten zouden dan op dezelfde manier behandeld worden als de regio's of deelstaten binnen een bepaalde Lidstaat.

Een tweede probleem met de tweede voorwaarde betreft eventuele compensaties op federaal niveau van minderontvangsten ten gevolge van regionale afcantiemen. Zolang het gaat om Vlaamse afcantiemen en Waalse opcantiemen zijn er geen problemen, omdat Vlaanderen, in vergelijking met Brussel en Wallonië, geen federale compensaties ontvangt en bij Waalse opcantiemen de vraag van compensaties niet ter sprake komt. Het probleem rijst evenwel wanneer Brussel of Wallonië naar Vlaams voorbeeld uit concurrentieoverwegingen ook afcantiemen zouden goedkeuren. De vraag die dan rijst is of de huidige transfers naar Wallonië die plaats vinden inzake sociale zekerheid moeten beschouwd worden als uitdrukkingen van nationale of federale solidariteit, die de minderontvangsten inzake vennootschapsbelasting compenseren en die een volledige economische tariefautonomie dus in de weg staan.

Het argument hiertegen zou kunnen luiden dat deze vorm van solidariteit niet uitdrukkelijk is ingeschreven noch in de wet, noch in de grondwet. Zij is een gevolg van de feitelijke ongelijke economische en sociale verhoudingen tussen de gewesten en deze de facto solidariteit is in principe ook omkeerbaar. Het valt evenwel te bezien of de Europese Commissie zich met dergelijke uitleg tevreden zou stellen.

Tenslotte een laatste overweging. Wanneer de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting tussen de gewesten niet zou worden opgedeeld, zou de belangrijkste beneficiaris van dergelijke hervorming wel eens het Brussels gewest kunnen zijn. Vennootschappen die in Brussel hun zetel hebben en hun belasting betalen zouden van het Brussels tarief genieten, ongeacht in welk gewest zij hun activiteiten uitoefenen. Gezien zijn beperkte omvang zou het Brussels gewest gemakkelijk het laagste tarief kunnen toepassen op winsten die eigenlijk buiten het Brusselse gewest worden verwezenlijkt, maar die binnen het Brusselse gewest worden aangegeven. Om het grensoverschrijdend effect van de regionale tariefverschillen uit te sluiten zou het opnieuw noodzakelijk zijn om de belastbare winst op te delen naar gewest wat neerkomt op het invoeren van fiscale grenzen tussen de gewesten. Een forfaitaire opdeling van de belastbare winsten zou de balans meer in evenwicht brengen, maar het Brussels gewest toch in staat stellen om verreweg het laagste tarief toe te passen, wat echte scheeftrekkingen in de fiscale concurrentie tot gevolg zou hebben, zoals we die nu meemaken met Oost-Europa, Cyprus en Ierland. Genoeg stof om over na te denken in het zicht van de verkiezingen.

III. Dubbele economische of juridische belasting of interesten en dividenden

Op 14 november 2006 behandelde het EHJ een zaak die van groot belang is voor de Belgische belastingplichtigen: C-513/04 Kerckhaert – Morres de Belgische belasting van buitenlandse (Franse) dividenden verworven door particulieren.

De feiten zijn simpel: de heer en mevrouw Kerckhaert – Morres ontvangen in 1995 en 1996 dividenden van franse oorsprong met toepassing van art. 19.A(1) van het toenmalig belastingverdrag met Frankrijk. Dit artikel bepaalde dat de Belgische belasting op franse dividenden verminderd werd met de verrekening én van de Franse bronbelasting en van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat niet minder mocht bedragen dan 15%. In Frankrijk werd het dividend natuurlijk onderworpen aan Franse vennootschapbelasting, maar bij uitering had de Belgische belastingplichtige recht op een “avoir fiscal” in de vorm van een belastingkrediet gelijk aan 50% van de vennootschapsbelasting. Op het dividend en het “avoir fiscal” werd in Frankrijk een bronbelasting geheven aan het bij verdrag verminderde tarief van 15%. De Belgische belastingadministratie weigerde evenwel de verrekening, zowel van bronbelasting als van FBB, met het argument dat de verrekening hiervan in het interne recht was afgeschaft, nadat het verdrag met Frankrijk gesloten was: *lex posterior derogat priori*. Op het eerste zicht is dit een klassiek geval een “treaty override”, maar het is niet over die vraag dat het Hof zich heeft moeten uitspreken.

In plaats van de weg te nemen van de schending van het belastingverdrag dacht het echtpaar een kortere en zekerder weg te kunnen nemen via de vrijheid van kapitaalverkeer onder het oude art. 73b(1) van het EG verdrag. Hun redenering was eenvoudig: de dividenden van Franse oorsprong zijn door deze

weigering onderworpen aan een zwaardere belasting dan de dividenden van Belgische oorsprong. Dit is een discriminatie en om die reden een schending van de vrijheid van het kapitaalverkeer. De vraag van de rechtbank van Gent was of de vrijheid van kapitaalverkeer geschonden was door de belemmering die voortvloeit uit de fiscale bepalingen die in België dividenden van binnen- en buitenlandse vennootschappen onderwerpen aan hetzelfde eenvormige belastingtarief (25%), zonder mogelijkheid tot compensatie met de bronbelasting geheven in de andere Lidstaat.

Het antwoord van het Hof was bondig (een beslissing in niet meer dan 10 paragrafen) en principieel: (1) ten aanzien van de economische dubbele belasting tussen vennootschapsbelasting en personenbelasting behandelt het Belgische belastingrecht buitenlandse en binnenlandse dividenden precies op dezelfde manier door ze aan een uniform tarief van 25% te onderwerpen, (2) de situatie van een aandeelhouder die binnenlandse en buitenlandse dividenden ontvangt is dezelfde en verandert niet omdat in het buitenland een bronbelasting wordt ingehouden, (3) het nadeel voor de Franse dividenden vloeit voort uit de parallelle (en niet geharmoniseerde) uitoefening van de fiscale soevereiniteit van beide Lidstaten, (4) het instrument om de nadelige gevolgen (dubbele belasting) van deze samenloop van nationale belastingssystemen op te vangen zijn de internationale belastingverdragen vermeld onder art. 293 van het EG verdrag. Bijgevolg is het aan de Lidstaten om de nodige maatregelen te nemen om de nadelen van dubbele belasting te vermijden door in het bijzonder de toewijzingscriteria toe te passen die gevolgd worden in de internationale fiscale praktijk. Betekent dit nu dat Belgische individuele aandeelhouders maar moeten leven met die dubbele internationale belasting? Geenszins.

Eerst en vooral waren zowel de advocaat-generaal Geelhoed als het Hof ervan overtuigd dat er in België slechts één enkel tarief was en dat 25% in ieder geval de eindheffing was in de personenbelasting. In feite was dit voor het echtpaar Kerckhaert – Morres inderdaad het geval, gezien de omvang van hun inkomsten. Iedere Belgische fiscalist weet evenwel dat de wet ook bepaalt dat roerende inkomsten kunnen worden aangegeven, met volledige verrekening en eventuele terugbetaling van de voorheffing. In dit geval maakt het Belgische belastingstelsel wel een effectief onderscheid tussen bronheffing en eindheffing en tussen buitenlandse en binnenlandse inkomsten, omdat voor de Belgische voorheffing wel verrekening wordt toegestaan en voor de buitenlandse bronbelasting niet. In deze hypothese is er wel een verschillende behandeling van buitenlandse en binnenlandse dividenden. Met toepassing van de beslissing in Manninen (C-319/02) kan men stellen dat minstens in die gevallen, waar de roerende inkomsten worden aangegeven, de buitenlandse bronheffing moet verrekend kunnen worden met de binnenlandse personenbelasting.

Theoretisch kan men ook stellen dat de bevrijdende roerende voorheffing slechts een pragmatische vereenvoudiging is van een meer ingewikkelde regeling, waarbij de belastingplichtige (1) zijn dividenden aangeeft, (2) belast wordt in de personenbelasting aan het maximumtarief van 25% en (3) de bronbelasting (aan hetzelfde tarief van 25%) met de eindbelasting verrekend wordt, zodat geen verdere belasting verschuldigd is. Herinner u inderdaad de vraag die rees wat er zou gebeuren indien een belastingplichtige toch zijn dividenden

zou aangeven, toen de bevrijdende roerende voorheffing pas was ingevoerd in 1985. De gelijke behandeling van de Franse dividenden zou dan inhouden dat de Franse bronbelasting volledig verrekend wordt met de Belgische personenbelasting en dat slechts een deel van de eindbelasting verschuldigd is in België, voor zover het Belgische tarief van 25% hoger ligt dan het Franse tarief van 15%. De niet verrekening van de Franse bronbelasting is dan inderdaad een discriminatie. De Belgische wetgever heeft evenwel de theorie eenvoudiger en praktischer gemaakt voor de Belgische belastingplichtige, door al die stappen te kortsluiten en slechts één belasting te heffen aan maximum 25%. Buitenstaanders zien deze belasting als een eindheffing en het feit dat deze eindheffing in werkelijkheid ook een bronheffing is die automatisch verrekend wordt komt daardoor niet goed uit de verf.

Principieel het gevaarlijkste argument is de zienswijze van het Hof dat het fiscale nadeel voor buitenlandse dividenden het gevolg is van de gelijktijdige en parallelle toepassing van twee nationale belastingssystemen, die tot dubbele belasting leiden en dat het sluiten van belastingverdragen het enige middel is om deze dubbele belasting op te heffen. Ook al is het vanzelfsprekend dat de belastingplichtige die de grens oversteekt, de fiscale gevolgen van die stap in de vorm van eventuele hogere belastingen moet ondergaan, dan gaat de stelling van het Hof niet op om verschillende redenen die het Hof zelf in andere beslissingen heeft aangegeven.

De eerste reden is dat het Hof herhaaldelijk heeft gesteld dat het feit dat wetgeving niet geharmoniseerd is geen excuus is om de fundamentele vrijheden onder het verdrag te schenden. Nochtans wordt de niet-harmonisering van de fiscale wetgeving hier aangegeven als de hoofdreden om niet in te grijpen onder het EG verdrag. De vraag is dan wat er nog overblijft van deze nochtans duidelijke en ondubbelzinnige stellingname van het Hof in een hele reeks ook fiscale arresten.

De tweede reden is dat dubbele economische en dus zeker dubbele juridische belasting in strijd is met de essentie van de interne markt. De dubbele economische of juridische belasting betekent niets anders dan de instandhouding van de nationale compartimentering voor fiscale doeleinden van de markten van de Lidstaten. Indien dat zo is dan is dat zeker het geval voor de niet verrekening van de buitenlandse bronheffing. Bovendien blijkt uit de recente beslissingen van het Hof in de *Class IV test claimants case* (C-374/04) en de *FII group litigation* (C-446/04) dat de woonplaatsstaat van de belastingplichtige (maar niet de bronstaat) wel degelijk de verantwoordelijkheid draagt om onder het EG verdrag dubbele belasting weg te werken.

Het feit dat art. 293 EG verdrag verwijst naar dubbele belastingverdragen als een middel om dubbele belasting te vermijden betekent helemaal niet dat er geen enkele mogelijkheid meer zou bestaan onder de fundamentele vrijheden deze dubbele belasting aan te vechten. Het oudere *Gilly* arrest (C-336/96) wordt in dit opzicht vaak verkeerd geïnterpreteerd. Dit arrest besliste, overigens zeer terecht, dat art. 293 EG verdrag geen directe werking had en dat op grond van dit artikel dubbele belasting alleen door belastingverdragen kon verholpen worden. Maar datzelfde arrest heeft nooit gesteld dat art. 293 het

enige zaligmakende middel zou zijn om in Europa dubbele belasting uit de wereld te helpen. De veel geciteerde paragraaf 24 van dat arrest stelt dat “De Lidstaten bevoegd zijn om de criteria te bepalen voor de belasting van inkomen en vermogen ten einde dubbele belasting uit te schakelen door middel van ONDER ANDERE internationale belastingverdragen.” Deze overweging maakt helemaal geen einde aan de verplichting van de Lidstaten om hun internationale fiscale verdragsbevoegdheid uit te oefenen uit te oefenen binnen de grenzen die door de fundamentele vrijheden aan iedere Lidstaat worden gesteld. Tenslotte zijn er ook enkele, weze het niet fiscale arresten, die ook niet discriminatoire beperkingen veroordelen als strijdig met de fundamentele vrijheden. Een “niet discriminatoire” belasting op dividenden die verrekening van buitenlandse bronbelasting weigert behoort zeker tot deze categorie.

Ondertussen werd het “avoir fiscal” in Frankrijk afgeschaft. Daardoor worden de gevallen van dubbele belasting duidelijker en ook sympathieker dan het geval Kerckhaert – Morres. De belemmering van de opeenstapeling van 15% bronbelasting in Frankrijk en 25% belasting in België is nu duidelijk voor iedereen. Mede in het licht van de hierboven geciteerde recente rechtspraak (Class IV and FII group litigation), die de verantwoordelijkheid voor het bestrijden van dubbele belasting bij de woonplaatsstaat legt lijken er nog altijd behoorlijke kansen op success te bestaan om dergelijke dubbele belasting aan te vechten. De beste procedure zou er evenwel in bestaan om de discriminatie op twee fronten tegelijk aan te vallen en gelijktijdig de Franse bronbelasting en de niet verrekening van die bronbelasting in België aan te vechten en zowel in Frankrijk als in België verwijzing te vragen naar het Hof van Justitie. Dan zou het Hof eindelijk zelf, en niet de toevalligheid van de procedure, kunnen bepalen welke Lidstaat bij voorrang maatregelen moet nemen om de dubbele belasting op te ruimen. Want als er iets indruist tegen het wezen van de interne markt, dan is het wel deze dubbele belasting op buitenlandse roerende inkomsten.