**Integratie antimisbruikbepaling in Moeder-dochterrichtlijn goedgekeurd**

De Richtlijn die een algemene antimisbruikbepaling invoert in de Europese Moeder-dochterrichtlijn is inmiddels gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*. Opvallend is dat de verschillende taalversies niet volledig gelijklopend zijn.

**Richtlijn (EU) 2015/121 van 27 januari 2015**

Op 9 december 2014 bereikte de Europese Raad van Ministers een formeel akkoord omtrent de Engelse tekst van een antimisbruikbepaling in de Moeder-dochterrichtlijn (zie hierover *Fisc. Int*. nr. 373, 1). Concreet zouden ter bestrijding van belastingontwijking nieuwe bepalingen worden ingevoegd in artikel 1 van de Moeder-dochterrichtlijn, met de uitdrukkelijke bevestiging ook de internrechtelijke mogelijkheden van de lidstaten ter bestrijding van fraude en misbruiken te behouden.

In lijn met dit akkoord werd op 27 januari 2015 de wijzigingsrichtlijn 2015/121 aangenomen en vervolgens gepubliceerd in het *EU-Publicatieblad* van 28 januari 2015 (nr. L 21, p. 1). De Nederlandse tekst van de bepaling (nieuw art. 1, al. 2 tot 4) luidt als volgt :

"*2. De lidstaten kennen de voordelen van deze richtlijn niet toe voor een constructie of een reeks van constructies die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het* ***doel of de toepassing*** *van deze richtlijn ondermijnt,* ***en die,*** *alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.*

*Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.*

*3. Voor de toepassing van lid 2 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.*

*4. Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen ter bestrijding van belastingontduiking, belastingfraude en misbruik".*

Zoals uit de voorafgaande overwegingen bij de Richtlijn blijkt, is de opname van deze uitdrukkelijke antimisbruikbepaling vooral bedoeld om te streven naar duidelijkheid en meer uniformiteit in de bestrijding van belastingontwijking onder toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn in de diverse lidstaten.

**Een Europese antimisbruikbepaling**

De Moeder-dochterrichtlijn wil dat winstuitkeringen tussen dochter- en moedervennootschappen die in de EU gevestigd zijn, in beginsel vrij van belasting kunnen verlopen (Richtlijn 2011/96/EU van 30 november 2011). Daartoe voorziet zij in twee voordelen : een vrijstelling van bronbelasting op de uitkering van winst in zowel de bronstaat als de staat van de moedermaatschappij, en een vermijding van dubbele belasting op de uitgekeerde winst in de staat van de moedermaatschappij. België heeft deze vrijstelling van roerende voorheffing als bronstaat geïmplementeerd in art. 106, § 5 KB/WIB 1992 en als woonstaat in art. 106, § 1 KB/WIB 1992. De vermijding van dubbele belasting wordt geregeld in de DBI-aftrek, zoals opgenomen in de artikelen 202 tot 205 WIB 1992.

Deze voordelen zullen krachtens de antimisbruikbepaling (zoals vermeld in de voormelde al. 2 en 3) niet worden toegekend voor een constructie of reeks van constructies, die als kunstmatig wordt beschouwd. Een constructie kan bestaan uit meerdere stappen, waarvan eventueel slechts een deel als kunstmatig wordt beschouwd (zie voorafgaande overweging nr. 8 bij de Richtlijn).

Wat de vaststelling van het 'kunstmatig' karakter van de constructie betreft, is er een verschil tussen de taalversies van de antimisbruikbepaling.

\* In de Engelse en Franse versie wordt het kunstmatig karakter afgeleid uit de vaststelling dat de constructie is opgezet om een belastingvoordeel te verkrijgen in strijd met '*object or purpose' ('objet ou finalité'*) van de Moeder-dochterrichtlijn. Het kunstmatig karakter wordt hier dus vastgekoppeld aan het feit dat de constructie is opgezet om een oneigenlijk voordeel te verkrijgen. De Duitse versie blijft op dit punt iets vager, maar de Nederlandse versie is wel uitdrukkelijk afwijkend. Volgens deze versie wordt het kunstmatig karakter immers als een bijkomende voorwaarde gesteld. Dat blijkt uit het gebruik van het woord "en" : het moet gaan om een constructie (i) die is opgezet om een belastingvoordeel te verkrijgen in strijd met '*het doel of de toepassing'* van de Moeder-dochterrichtlijn ***"en"*** (ii) die '*kunstmatig'* is. Hier is dus sprake van een dubbele voorwaarde. Dit zou mogelijks de bewijslast kunnen beïnvloeden in hoofde van de belastingadministratie wanneer zij de toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn wil afwijzen.

\* Merk op dat in een initieel voorstel van de Europese Commissie van 2013 ook een onderscheid werd gemaakt tussen, enerzijds, het kunstmatig karakter van een operatie (dat toen werd afgeleid uit het feit dat de operatie niet 'de economische realiteit' weerspiegelde, wat nu is opgenomen in de voorafgaande overweging nr. 6 van de nieuwe Richtlijn), *én*, anderzijds, de (toen) hoofdzakelijke doelstelling een oneigenlijk fiscaal voordeel te behalen (*Fisc. Int.* nr. 360, 2). Deze dub­bele voorwaarde wordt nu dus niet meer in alle taalversies op eenzelfde manier weergegeven.

Verder heeft de Engelse versie het over het verkrijgen van een voordeel in strijd met *'object or purpose'* van de Moeder-dochterrichtlijn *('objet ou finalité'* in de Franse tekst, en *'Ziel oder Zweck'* in de Duitse versie). In de Nederlandse versie is dit vertaald als het ondermijnen van *'het doel of de toepassing'* van de Richtlijn. Het woord 'toepassing' lijkt op zichzelf ongelukkig. Het was o.i. meer correct geweest te spreken van het ondermijnen van het voorwerp van de Richtlijn of de door de Richtlijn 'beoogde' toepassing, dan wel de doelstelling van de Richtlijn. In geval van misbruik (belastingontwijking) wordt de Richtlijn immers correct toegepast (de constructie heeft juist tot doel om onder het toepassingsgebied van de Richtlijn te vallen), maar het resultaat is in strijd met de toepassing of doelstelling zoals deze 'beoogd' wordt door de Richtlijn.

De diverse taalversies hebben evenwel een gelijke authentieke waarde. Bij tegenstellingen moet de grootste gemene deler worden gezocht. Het zal tenslotte aan het Hof van Justitie toekomen de precieze draagwijdte van deze termen uit te leggen. Dit moet een verschillende interpretatie door de bronstaat en de staat van de moedermaatschappij kunnen vermijden.

**Behoud van nationale maatregelen**

De voormelde nieuwe alinea 4 behoudt de mogelijkheid voor de lidstaten om de toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn te beperken in het kader van de strijd tegen belastingontduiking, -fraude en/of misbruik. Zowel belastingontduiking, als belastingontwijking kan bijgevolg nog via internrechtelijke of verdragsrechtelijke regelingen worden bestreden. Zoals geweten, is het Hof van Justitie evenwel zeer streng aangaande beperkingen op de Europese voordelen in het kader van de strijd tegen fraude en/of misbruik. Eventuele beperkingen van de voordelen zullen strikt moeten worden uitgelegd en mogen niet verder gaan dan nodig is om misbruiken te bestrijden (zie bv. *Fisc. Int*. nr. 282, 9).

In de mate dat belastingontwijking door andere (internrechtelijke of verdragsrechtelijke) bepalingen wordt bestreden, zal aldus moeten worden aangetoond dat deze bijkomende beperkingen een effectief 'misbruik' bestrijden, dat niet door de tekst van de richtlijn wordt gedekt.

**Europeesrechtelijke bestrijding van fraude**

De voormelde nieuwe alinea's 2 en 3 bestrijden belastingontwijking. Maar ook de bestrijding van belastingfraude wordt niet uitsluitend aan de individuele lidstaten overgelaten. Dit blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie. Dat Hof heeft immers al herhaaldelijk te kennen gegeven dat rechtsonderhorigen in geval van fraude of misbruik zich niet op het Unierecht kunnen beroepen.

Illustratief in dit verband is de uitspraak van het Hof in een arrest van 18 december 2014 omtrent een geschil inzake carrouselfraude in de BTW (gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, *Italmoda*). Aan het Hof werd o.a. gevraagd of, in situaties van fraude, het recht op aftrek inzake BTW, een eventuele vrijstelling en een recht op teruggaaf van BTW, ook zouden kunnen worden geweigerd, wanneer er geen nationale bepaling is die in deze weigering voorziet. Het Hof bevestigde dat de weigering om de voordelen van een richtlijn in dergelijke situatie toe te passen rechtstreeks tegenover een particulier zou kunnen worden ingeroepen, zelfs als hiervoor geen aanknopingspunten in het intern recht zouden zijn voorzien. Bovendien stelde het Hof uitdrukkelijk dat dergelijke weigering van voordelen onder deze omstandigheden geen straf of sanctie uitmaakt in de zin van het EVRM. Dat een belastingplichtige in geval van fraude geen gebruik kan maken van de voordelen van een richtlijn, is immers "louter de consequentie van de vaststelling dat in werkelijkheid niet is voldaan" aan de objectieve toepassingsvoorwaarden neergelegd in de richtlijn.

Deze uitspraak zou naar analogie ook voor andere Europese richtlijnen, zoals bv. de Moeder-dochterrichtlijn, kunnen worden toegepast.

**Omzetting tegen 31 december 2015**

De lidstaten moeten tegen 31 december 2015 aan de nieuwe Richtlijn voldoen. De moeilijke ontstaansgeschiedenis van deze bepaling, alsook de uiteindelijke nog steeds vage terminologie kunnen hierbij evenwel bepaalde vragen oproepen.

Is bv. de Belgische algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 WIB 1992 een geschikte tekst om minstens de in de Richtlijn beoogde misbruiken op te vangen ? Of moet een bijkomende bepaling de toepassing van de DBI-regeling en de vrijstelling van roerende voorheffing verder beperken ? En hoe zullen dergelijke bepalingen zich onderling verhouden ? De gevolgen bij een vastgesteld misbruik lijken alvast niet overeen te stemmen. Volgens de Europese bepaling mogen de voordelen van de Moeder-dochterrichtlijn dan niet worden toegekend (zie hoger); krachtens de Belgische algemene antimisbruikbepaling moeten de belastbare grondslag en de belastingberekening dan zodanig hersteld worden "dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden".

Net zoals art. 8 van de voormelde in 2011 aangenomen coördinatierichtlijn 2011/96/EU, wordt ook in de Richtlijn 2015/121/EU aangegeven dat in de nationale omzettingsbepalingen (dan wel bij de officiële bekendmaking daarvan) een verwijzing naar deze Richtlijn moet worden opgenomen. Bovendien moeten de nationale wijzigingsbepalingen aan de Europese Commissie worden meegedeeld.

Naast de wetgever zal tenslotte ook de rechtspraak ongetwijfeld een rol spelen : de in zekere mate onvermijdelijke vaagheid waarin antimisbruikbepalingen worden opgesteld, laat immers vermoeden dat deze thematiek nog verder in de rechtspraak zal moeten worden ontwikkeld.