



Datum van inontvangstneming : 24/10/2023

163879

Uitgifte

Repertoriumnummer 2023 / 4500
Datum van uitspraak 13 juni 2023
Rolnummer 2022/AR/458

Uitgereikt aan arbitragehof	Uitgereikt aan	Uitgereikt aan
op 6/07/2023	op	op
€	€	€
BUR	BUR	RIJR

Niet aan te bieden aan de
ontvanger

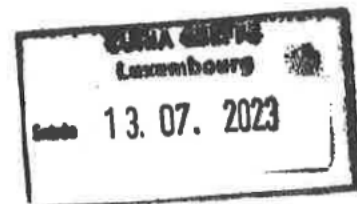
TA + BR

**prejudiciële
vraag
Grondwettelijk Hof
+
Hof van Justitie
Europese Unie**

Hof van beroep Gent

Arrest

vijfde kamer



COVER 01-00003338694-0001-0024-02-01-1



2022/AR/458 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 0308.357.159,
Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door
de Adviseur-generaal, Directeur van het Centrum Grote Ondernemingen Gent, met burelen
[REDACTED]

appellant,

hebbende [REDACTED], *advocaat* [REDACTED]
[REDACTED] *en* [REDACTED] *advocaat* [REDACTED]

tegen

VOLVO GROUP BELGIUM NV, ON 0420.383.647,
[REDACTED]

geïntimeerde,

hebbende als raadsman [REDACTED], *advocaat* [REDACTED]
[REDACTED]

wijst het hof het volgend arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift neergelegd op 11 maart 2022 heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zevende kamer, op 4 februari 2022 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 20/437/A, waarvan blijkt dat het op 11 februari 2022 werd betekend.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 9 mei 2023, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.



Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

De discussie betreft de wettigheid van de 'Fairness Tax' die met de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (BS 1 augustus 2013) werd ingevoerd, met ingang van het aanslagjaar 2014.

In hoofde van de geïntimeerde werd voor aanslagjaar 2015 een aanslag in de vennootschapsbelasting gevestigd op 3 november 2015, voor een verschuldigd bedrag van 1.056.466,18 euro, waarvan 1.052.467,14 euro betrekking had op de Fairness Tax (nl. 1.004.831,11 euro afzonderlijke aanslag + 30.144,93 euro crisisbijdrage + 17.491,10 euro verhoging ontoereikende voorafbetalingen). Voor aanslagjaar 2016 werd in hoofde van de geïntimeerde een aanslag in de vennootschapsbelasting gevestigd op 22 november 2016 voor een verschuldigd bedrag van 773.573,17 euro, waarvan 769.881,87 euro betrekking had op de Fairness Tax (nl. 739.142,77 euro afzonderlijke aanslag + 22.174,28 euro crisisbijdrage + 8.564,82 verhoging ontoereikende voorafbetalingen).

De geïntimeerde tekende tegen voormelde aanslagen bezwaar aan middels brieven van 2 mei 2016 (aanslagjaar 2015) en 7 december 2016 (aanslagjaar 2016) waarin zij opwierp dat de Fairness Tax on(grond)wettig was want strijdig met (i) de voor België dwingend zijnde normen van Europees recht, (ii) de door België ondertekende dubbelbelastingverdragen en (iii) de Belgische Grondwet. Zij verwees naar het op dat ogenblik voor het Grondwettelijk Hof hangende beroep tot nietigverklaring alsook naar de door het Grondwettelijk Hof aan het Europees Hof van Justitie bij arrest van 28 januari 2015 gestelde prejudiciële vragen en naar het onderzoek van de Europese Commissie waaruit volgens deze laatste bleek dat de Fairness Tax in strijd leek te zijn met de moeder-dochterrichtlijn en de vrijheid van vestiging, opmerkingen die de Europese Commissie ook aan het Europees Hof van Justitie had overgemaakt. Na het vernietigingsarrest nr. 24/2018 van het Grondwettelijk Hof van 1 maart 2018 werden deze bezwaren aangevuld bij brieven van 10 april 2018. In antwoord op een vraag van de administratie tijdens de behandeling van het bezwaar werd hierop bij brief van 5 april 2019 geantwoord.

De bezwaren werden afgewezen als ongegrond bij afzonderlijke beslissingen van 9 december 2019. In de beslissingen stelde de administratie dat de argumenten van de geïntimeerde inzake het ongrondwettig karakter van de Fairness Tax werden bijgetreden door het Grondwettelijk Hof en eveneens door het Hof van Justitie, doch werd het bezwaar afgewezen gelet op de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen door het Grondwettelijk Hof voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018.



Met een verzoekschrift neergelegd op 12 februari 2020 stelde de geïntimeerde haar vordering in voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent. In het vonnis van 4 februari 2022 besliste de zevende kamer van deze rechtbank als volgt:

Verklaart de vordering van eiseres ontvankelijk en gegrond in de volgende mate;

Vernietigt de betwiste aanslagen in de vennootschapsbelasting met betrekking tot de aanslagjaren 2015 (kohierartikel 852627246, met datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier 3 november 2015 en met datum van verzending van het aanslagbiljet 5 november 2015) en 2016 (kohierartikel 864121034), met datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier 22 november 2016 en met datum van verzending van het aanslagbiljet 24 november 2016), in de mate dat deze een "Fairness Tax" ten laste van eiseres leggen, met inbegrip van de aanvullende crisisbijdrage en de vermeerdering wegens ontoereikende voorafbetalingen;

Beveelt verweerder het eventueel reeds teveel betaalde bedrag terug te betalen, te vermeerderen met de wettelijke moratoriumintresten;

Veroordeelt de Belgische Staat tot betaling van de gerechtskosten van eiseres met betrekking tot deze aanleg, aan de zijde van eiseres bepaald op een rechtsplegingsvergoeding van 19.500,00 EUR en de bijdrage voor de oprichting van een Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand ten bedrage van 20,00 EUR.

Het is tegen dat vonnis dat de appelllant hoger beroep heeft ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1. De vordering van de appelllant

De Belgische Staat vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- *Het ingestelde hoger beroep van appelllant ontvankelijk, toelaatbaar en gegrond te verklaren;*
- *Dienvolgens het bestreden vonnis van 4 februari 2022 gewezen door de rechtbank van eerste aanleg te Gent, zevende burgerlijke kamer, met rolnummer AR 20/437/A te vernietigen en opnieuw wijzende;*
- *voor recht te zeggen dat de betwiste aanslagen in de vennootschapsbelasting aanslagjaren 2015 en 2016, met resp. artikel 852627246 en 864121034 rechtsgeldig zijn gevestigd; en deze geldig in een kohier opgenomen te verklaren ;*
- *te verklaren dat de prejudiciële vragen niet gesteld dienen te worden;*
- *Geïntimeerde te veroordelen tot de kosten van het geding, rechtsplegingsvergoeding inbegrepen, aan de zijde van appelllant in graad van hoger beroep begroot op 22.500,00 euro, onder voorbehoud van indexatie.*
- *Gezien geïntimeerde, de Belgische Staat in eerste aanleg zonder advocaat optrad, kan hij in graad van eerste aanleg geen recht laten gelden op een rechtsplegingsvergoeding.*

3.2. De vordering van de geïntimeerde



De geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- *Het hoger beroep van appellante ontvankelijk doch ongegrond te verklaren;*
- *Het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent dd. 4 februari 2022 (AR nr. 20/437/A) te bevestigen, en bijgevolg de vernietiging van de betwiste aanslagen in de vennootschapsbelasting met betrekking tot de aanslagjaren 2015 (kohierartikel 852627246, met datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier 3 november 2015 en met datum van verzending van het aanslagbiljet 5 november 2015) en 2016 (kohierartikel 864121034, met datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier 22 november 2016 en met datum van verzending van het aanslagbiljet 24 november 2016), te bevestigen, in de mate dat deze een "Fairness Tax" ten laste van geïntimeerde leggen, met inbegrip van de aanvullende crisisbijdrage en de vermeerdering wegens ontoereikende voorafbetalingen;*
- *Bijgevolg aan appellante de terugbetaling te bevelen van een bedrag van 1.052.467,14 EUR voor het aanslagjaar 2015 en van een bedrag van 769.881,87 EUR voor het aanslagjaar 2016, te vermeerderen met de moratoriuminteresten;*
- *In ondergeschikte orde, vast te stellen dat appellante een fout in de zin van artikel 1382 oud BW heeft begaan en appellante, op grond van artikel 1382 oud BW, te bevelen over te gaan tot de terugbetaling van de daaruit voortvloeiende schade, zijnde een bedrag van 1.822.349,01 EUR, meer de wettelijke interesten;*
- *In zoverre Uw Hof dit noodzakelijk acht, volgende prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof te stellen:*
"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 10, 11, 16, en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre deze bepaling tot gevolg heeft dat, wanneer een belastingnorm wordt vernietigd door het Grondwettelijk Hof doch de gevolgen ervan worden gehandhaafd, deze handhaving van de gevolgen eveneens geldt voor diegene die voor de tussenkomst van het arrest van het Grondwettelijk Hof hun rechten gevrijwaard hebben middels het indienen van een bezwaarschrift en die zich daardoor in een situatie bevinden die fundamenteel verschillend is, in het licht van de doelstelling van de handhaving van de gevolgen, van zij die hun rechten niet gevrijwaard hebben?"
"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 6, §1 en 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre deze bepaling tot gevolg heeft dat, wanneer een belastingnorm wordt vernietigd door het Grondwettelijk Hof doch de gevolgen ervan worden gehandhaafd, deze handhaving van de gevolgen eveneens geldt voor diegene die voor de tussenkomst van het arrest van het Grondwettelijk Hof hun rechten gevrijwaard hebben middels het indienen van een bezwaarschrift en die zich daardoor in een situatie bevinden die fundamenteel verschillend is, in het licht van de doelstelling van de handhaving van de gevolgen, van zij die hun rechten niet gevrijwaard hebben?"



"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 10, 11, 16, en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, geïnterpreteerd in die mate dat deze bepaling toestaat dat de gevolgen van de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen slechts gehandhaafd blijven voor een bepaalde termijn lastens een categorie van personen, met uitsluiting van een andere categorie van personen die zich, in het licht van de doelstelling van de vernietigde bepaling alsook in het licht van de doelstelling van artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, in eenzelfde situatie bevonden?"

"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre deze bepaling, wanneer een belastingnorm wordt vernietigd door het Grondwettelijk Hof doch de gevolgen ervan worden gehandhaafd, als rechtsgrondslag dient voor de belasting die initieel gebaseerd werd op de vernietigde belastingnorm, terwijl de al dan niet toepassing van deze bepaling niet voorzienbaar is voor de rechtsonderhorige, en er evenmin enige verplichting bestaat om de toepassing van deze bepaling te grondvesten op vaststaande gegevens of feiten?"

"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, geïnterpreteerd in die mate dat deze bepaling toestaat dat de gevolgen van de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen slechts gehandhaafd blijven voor een bepaalde termijn lastens een categorie van personen, met uitsluiting van een andere categorie van personen lastens wie de betrokken regeling geacht werd niet te voldoen aan de vereisten van duidelijkheid en voorzienbaarheid doch die zich, in het licht van de doelstelling van de vernietigde bepalingen, desalniettemin in eenzelfde situatie bevonden."

- *In zoverre Uw Hof dit noodzakelijk acht, volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen:*

"Moet artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting verschuldigd is op de uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van een ingezeten vennootschap, ter zake waarvan een in andere lidstaat gevestigde vennootschap een zodanige invloed heeft op het beleid ervan dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, werden opgenomen, terwijl deze belasting niet verschuldigd is op de betrokken winsten mocht deze in een andere lidstaat gevestigde vennootschap haar activiteiten in België uitoefenen door middel



van een vaste inrichting / filiaal, en terwijl beide situaties in het licht van de doelstelling van de nationale regeling vergelijkbaar zijn?”

“Schendt een nationaalrechtelijke regeling, op grond waarvan een constitutioneel hof de gevolgen van de vernietiging van een nationaalrechtelijke bepaling handhaaft naar het verleden toe, maar ingevolge het vernietigingsarrest een in het licht van artikel 49 VWEU ongerechtvaardigde beperking van de vrijheid van vestiging veroorzaakt die eveneens doorwerkt naar het verleden, de artikelen 4, 3^e lid en 19, 1^e lid van het Verdrag van de Europese Unie, artikel 47 van het Handvest van Grondrechten van de Europese Unie en het beginsel van de voorrang van het recht van de Europese Unie, indien, ingevolge de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepaling, de justitiabele deze schending van de vrijheid van vestiging, en het rechtsherstel dat daarmee gepaard dient te gaan, niet langer kan laten vaststellen door een nationale instantie?”

- *Appellante te horen veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding begroot langs de zijde van geïntimeerde op 19.500,00 EUR voor de eerste aanleg en 21.000,00 EUR voor onderhavige aanleg, onder voorbehoud van indexatie, alsmede tot de bijdrage aan het Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand (20,00 EUR).*

4. De betwistingen en hun beoordeling

4.1. Over het bestreden vonnis

De appellant stelt dat de eerste rechters het beschikkingsbeginsel hebben geschonden, artikel 149 GW hebben geschonden alsook artikel 6 Ger.W. hebben geschonden. Het hof wijst er in dit verband op dat een eventuele schending door de eerste rechters van voormelde artikelen en beginselen geen zelfstandige grond tot nietigheid van het bestreden vonnis kan opleveren. Middelen van nietigheid kunnen niet worden aangewend tegen vonnissen. Deze kunnen alleen worden vernietigd door de rechtsmiddelen bij de wet bepaald (artikel 20 Ger.W.). Dat wil zeggen dat het hof de door de partijen opgeworpen middelen ten gronde zelf op gemotiveerde en wettige wijze moet ontmoeten.

Aangezien het volledige geschil opnieuw ter beoordeling voorligt van het hof, gaat het hof niet verder in op de in hoofddorde 1 onder III.B.a)-c) door de appellant opgeworpen middelen.

4.2. Algemeen wettelijk kader

4.2.1. De zgn. Fairness Tax werd ingevoerd bij wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen. De Fairness Tax heeft als doel een belasting te vestigen op winst die door ondernemingen wordt uitgekeerd, zonder dat daarover vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners werd betaald, omdat gebruik werd gemaakt van belastingvoordelen



waarin de fiscale wetgeving voorziet (nl. de onbeperkte overdraagbaarheid van verliezen en de notionele interestaftrek).

Vanaf het aanslagjaar 2014 worden Belgische vennootschappen en buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting, op grond van de artikelen 219ter en 233, derde lid, van het WIB92, onderworpen aan een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting en in de belasting van de niet-inwoners. De Fairness Tax is van toepassing indien, in hetzelfde belastbaar tijdperk, dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat van de onderneming geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of met overgedragen fiscale verliezen.

De grondslag van de Fairness Tax wordt gevormd door *“het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216”* (artikel 219ter, §2 WIB92). Inzake de belasting van de niet-inwoners is de afzonderlijke aanslag verbonden met de uitkering van een dividend door de buitenlandse vennootschap.

De afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting wordt gevestigd tegen een tarief van 5% te verhogen met de crisisbijdrage, wat leidt tot een tarief van 5,15%. De Fairness Tax is niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting en is onderworpen aan het systeem van voorafbetalingen.

4.2.2. Op 8 juni 2013 werd de maatregel door de Minister van Financiën aangemeld bij de Europese Commissie in het licht van de overeenstemming ervan met het Europees Unierecht waaronder de moeder-dochterrichtlijn. Bij brief van 1 augustus 2014 deelde de Europese Commissie aan de Belgische overheid mee dat artikel 219ter WIB92 strijdig lijkt te zijn met artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn, met de artikelen 49 en 63 van het VWEU en met de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Op 31 januari 2014 werd een beroep tot vernietiging ingediend bij het Grondwettelijk Hof van voormelde artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013. Bij arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 stelde het Grondwettelijk Hof aan het Hof van Justitie van de Europese Unie drie prejudiciële vragen omtrent de verenigbaarheid van de nationale regeling met artikel 49 van het VWEU en met de artikelen 4, lid 3 en 5, lid 1 van de moeder-dochterrichtlijn. Bij arrest van 17 juni 2017 in de zaak C-68/15 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord. Bij arrest nr. 24/2018 van 1 maart 2018 besloot het Grondwettelijk Hof als volgt:

- vernietigt de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen;
- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018, met uitzondering van de belastingaanslagen waarbij de “Fairness Tax” werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de



werkingssfeer vallen van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 “betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten” op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.

Terzake de handhaving van de gevolgen van de vernietiging overwoog het Grondwettelijk Hof het volgende:

“B.40.1. Teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve moeilijkheden en met het gerechtelijk contentieux die uit het vernietigingsarrest zouden kunnen voortvloeien, dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen met toepassing van artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof te worden gehandhaafd voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018.

B.40.2. Gelet op het beginsel van voorrang en van de volle werking van het recht van de Europese Unie, geldt die handhaving, teneinde dubbele belasting te vermijden, evenwel niet voor de belastingaanslagen waarbij de “Fairness Tax” werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de werkingssfeer vallen van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 “betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten” op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.”

Bij artikel 22 van de wet van 23 juni 2020 houdende fiscale bepalingen ter bevordering van de liquiditeit en solvabiliteit van ondernemingen in het kader van de bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie (BS 1 juli 2020) werd artikel 219ter WIB92 hersteld.

4.3. Standpunten van de partijen

De betwisting tussen de partijen betreft de vraag naar de gevolgen in hoofde van de geïntimeerde van de beslissing van het Grondwettelijk Hof om, ondanks de vernietiging van de Fairness Tax, de gevolgen van de vernietigde bepalingen te handhaven voor o.m. de aanslagjaren 2015 en 2016. Voor die aanslagjaren had de geïntimeerde, voorafgaand aan het vernietigingsarrest, bezwaar aangetekend tegen de aanslagen waarin toepassing werd gemaakt van die afzonderlijke aanslag.

De eerste rechters oordeelden dat de toepassing van de beslissing van het Grondwettelijk Hof om de gevolgen van de vernietiging te handhaven, met uitzondering van de aanslagen die werden gevestigd lastens Belgische vennootschappen die vallen binnen het toepassingsgebied van de moeder-dochterrichtlijn en in hoofde van wie, door toepassing van de afzonderlijke aanslag, de drempel van 5% bedoeld in artikel 4, lid 3 van de richtlijn wordt overschreden, zou leiden tot een schending van de vrijheid van vestiging. Zij



oordeelden dat uit het arrest van het Hof van Justitie van 17 mei 2017 volgt dat artikel 233, derde lid WIB92, op grond waarvan Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen principieel onderworpen zijn aan de Fairness Tax ook al maken de winsten van de Belgische inrichting geen deel uit van de door de niet-ingezeten vennootschap uitgekeerde dividenden, als gevolg waarvan de niet-ingezeten vennootschappen met Belgische inrichting ongunstiger worden behandeld dan de ingezeten vennootschappen, de vrijheid van vestiging schendt. Aangezien artikel 233, derde lid WIB92 geen toepassing kan vinden want strijdig met de vrijheid van vestiging, heeft dit tot gevolg dat niet-ingezeten vennootschappen met Belgische inrichting gunstiger worden behandeld dan ingezeten vennootschappen, zoals de geïntimeerde, wat, gelet op de beslissing van het Grondwettelijk Hof om de gevolgen van de vernietiging te handhaven, opnieuw leidt tot een schending van de vrijheid van vestiging. De handhaving van de Fairness Tax op ingezeten vennootschappen middels de toepassing van artikel 219ter WIB92, met uitsluiting van niet-ingezeten vennootschappen met Belgische inrichting waarop artikel 233, lid 3 WIB92 van toepassing is, is volgens de eerste rechters strijdig met de vrijheid van vestiging, daar waar het nochtans gaat om objectief vergelijkbare situaties in het licht van de doelstelling van de Fairness Tax. De redenen die het Grondwettelijk Hof aanhaalt om de gevolgen van de vernietigingsbeslissing te handhaven, zijn volgens de eerste rechters geen redenen van dwingend belang die een belemmering van de vrijheid van vestiging kunnen rechtvaardigen mede gelet op het feit dat ze niet worden verduidelijkt.

De administratie stelt vooreerst dat er niet kan worden vastgesteld dat er een schending van de vrijheid van vestiging voorligt aangezien het niet duidelijk is hoe de belastbare grondslag in hoofde van Belgische inrichtingen berekend moet worden, als gevolg waarvan niet kan worden vastgesteld of deze berekeningswijze al dan niet ongunstiger is dan de berekening van de belastbare basis in hoofde van Belgische vennootschappen. Bovendien stelt de administratie dat het feit dat de berekeningswijze van de Fairness Tax in hoofde van Belgische vaste inrichtingen op bepaalde vlakken onduidelijk is, niet betekent dat de Fairness Tax voor dergelijke belastingplichtigen nooit zou kunnen worden toegepast. De administratie herhaalt dat noch het Hof van Justitie noch het Grondwettelijk Hof hebben besloten tot een schending van de vrijheid van vestiging. Ook, zelfs al zou tot een beperking van de vrijheid van vestiging worden geoordeeld, dan nog ligt er volgens de administratie geen schending van het gelijkheidsbeginsel of van de vrijheid van vestiging voor in hoofde van Belgische dochtervennootschappen aangezien beide categorieën van personen (m.n. Belgische vaste inrichtingen en Belgische dochtervennootschappen) zich in een verschillende situatie bevinden. De administratie besluit dat de geïntimeerde niet aantoont dat er een schending van het Europees recht voorligt en dat de bodemrechter verplicht is de handhavingsbeslissing te eerbiedigen. Overigens, zelfs indien er sprake zou zijn van een beperking van de vrijheid van vestiging, kan deze volgens de administratie worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die geschikt zijn en niet verder gaan dan nodig om het nagestreefde doel te verwezenlijken. Daarnaast wijst de administratie er op dat de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof ook uitwerking heeft lastens de geïntimeerde, niettegenstaande zij haar rechten reeds had gevrijwaard, en



dat dit niet strijdig is met het grondwettelijk en internationaal recht. Ten slotte stelt de administratie dat de voortdurende toepassing van de Fairness Tax voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018 niet leidt tot een schending van het gelijkheidsbeginsel, van het recht op eigendom, van het rechtzekerheidsbeginsel, van het loyauteitsbeginsel en van het recht op een daadwerkelijke rechtsbescherming. De voortdurende toepassing van de Fairness Tax is volgens de administratie evenmin discriminatoir en er is geen sprake van een ongerechtvaardigd verschil in behandeling met uitgekeerde dividenden die voortkomen uit dividenden ontvangen van dochterondernemingen. In ondergeschikte orde betwist de administratie een schadevergoeding op grond van artikel 1382 oud BW verschuldigd te zijn.

De geïntimeerde volhardt in haar standpunt dat de door het Grondwettelijk Hof opgelegde handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepaling geen uitwerking kan hebben want het internationaal, Europees en grondwettelijk recht schendt.

4.4. De toepassing van de handhavingsbeslissing in hoofde van de geïntimeerde voor de aanslagjaren 2015 en 2016 (middel 'in hoofdorde 1' van de geïntimeerde)

4.4.1. In hoofdorde stelt de geïntimeerde dat de handhaving van de gevolgen van de door het Grondwettelijk Hof vernietigde Fairness Tax lastens haar geen uitwerking kan hebben aangezien zij haar rechten reeds had gevrijwaard.

In het vernietigingsarrest van 1 maart 2018 heeft het Grondwettelijk Hof toepassing gemaakt van de bevoegdheid voorzien in artikel 8, derde lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989, dat luidt als volgt:

“Zo het Hof dit nodig oordeelt, wijst het, bij wege van algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde bepalingen aan welke als gehandhaafd moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die het vaststelt.”

Op grond van artikel 8, derde lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt het Grondwettelijk Hof zelf de omvang van de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen, op voorwaarde dat dit gebeurt bij algemene beschikking. Dit sluit de mogelijkheid uit om een uitspraak te doen over individuele handelingen en moet elke discriminatie tussen de rechtzoekenden vermijden.

Voormeld artikel 8, derde lid vindt haar oorsprong in artikel 6 van de voormalige wet van 28 juni 1983 houdende de inrichting, de bevoegdheid en de werking van het Arbitragehof. In de Parlementaire Voorbereiding bij deze wet is over deze bevoegdheid het volgende vermeld: *“Om mogelijke “vides juridiques”, die een grote rechtsonzekerheid meebrengen, zoveel mogelijk te vermijden, wordt aan het Arbitragehof de mogelijkheid gelaten te bepalen welke gevolgen van de uitvoering of de toepassing van de vernietigde norm in het verleden als gehandhaafd moeten worden beschouwd of een termijn vast te stellen tijdens dewelke de bevoegde wet- of decreetgever een nieuwe norm kan aannemen, waardoor de nadelige*



gevolgen van een “vernietiging zonder meer” kunnen worden opgevangen.” (Parl. St. Senaat 1981-1982, nr. 246/1, p. 6-7)

alsook:

“Omdat het mogelijk is dat, onder meer door de mogelijkheid van heropening van de beroepstermijn, een nietigverklaring meerdere jaren na de bekendmaking van een wet of decreet geschiedt, was het noodzakelijk te voorzien in een middel om beperkingen aan te brengen op de normale absolute gevolgen van een nietigverklaring.

In navolging van onder meer artikel 174 van het E.E.G.-Verdrag en van artikel 31 van het aanvullend protocol bij het verdrag betreffende de instelling van een Benelux-Gerechtshof, werd aan het Arbitragehof de bevoegdheid verleend om, wanneer het zulks nodig acht, te bepalen welke gevolgen van de vernietigde akte als gehandhaafd moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd moeten worden voor de termijn die het vaststelt (art. 6, tweede lid).

De praktijk van internationale rechtscolleges toont aan dat de toekenning van deze bevoegdheid aan het Arbitragehof in het belang van de rechtszekerheid onmisbaar is. Zo kan het bijvoorbeeld noodzakelijk zijn, in geval van nietigverklaring van een decreet betreffende het bouwrecht, de op basis van dat decreet verleende bouwvergunningen te behouden. Het Arbitragehof verzacht hiermee de gevolgen van een vernietiging.” (Parl. St. Kamer, 1982-1983, nr. 647/4, p. 6)

Hieruit blijkt, zoals de geïntimeerde stelt, dat de wetgever, in navolging o.m. van de bevoegdheid die het EEG-Verdrag reeds gaf aan het Hof van Justitie, aan het Grondwettelijk Hof de bevoegdheid tot handhaving toekeende teneinde de absolute gevolgen van een nietigverklaring door dit Hof (d.i. de werking *erga omnes* en *ex tunc*) te verzachten gelet op het rechtszekerheidsbeginsel. Een handhavingsbeslissing beoogt o.m. te vermijden dat bestaande toestanden en gewekte verwachtingen na verloop van tijd weer in het gedrang worden gebracht (zie o.m. GwH 9 februari 2012, nr. 18/2012, r.o. B.9.4) of nog dat rechtsbetrekkingen die al hun gevolgen in het verleden hebben gesorteerd, weer in het geding worden gebracht (zie o.m. HvJ 2 februari 1988, [REDACTED] *Universiteit Luik e.a.*, nr. 24/86, r.o.34).

De geïntimeerde wijst er op dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat dit Hof slechts in zeer uitzonderlijke gevallen uit hoofde van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid besluit om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in het geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan volgens het Hof van Justitie slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (zie o.m. HvJ 12 februari 2009, *Belgische Staat t. Cobelfret*, nr. C-138/07, r.o. 68). Ook de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens oordeelde reeds in die zin. Die terughoudendheid van de internationale rechtscolleges zou het Grondwettelijk Hof volgens de geïntimeerde niet hebben gehanteerd.



4.4.2. Waar de geïntimeerde stelt dat de handhavingsbeslissing de Grondwet schendt aangezien de doelstelling van de handhaving van de vernietigde bepalingen, m.n. rechtszekerheid, niet pertinent is ten aanzien van rechtsonderhorigen, zoals de geïntimeerde, die een tijdige en ontvankelijke (bezwaar)procedure aanhangig hebben gemaakt voordat het vernietigingsarrest werd uitgesproken, dient dit middel afgewezen te worden.

Zoals in randnummer 4.4.1. reeds overwogen, heeft de wetgever aan het Grondwettelijk Hof de zorg toevertrouwd om te bepalen of uitzonderlijke redenen verantwoord zijn dat de gevolgen van een onwettige reglementaire handeling worden gehandhaafd, waarbij wordt geëist dat dit alleen het geval is bij wege van algemene beschikking teneinde elke discriminatie tussen de rechtszoekenden te vermijden. Wanneer het Grondwettelijk Hof dit nodig acht rekening houdend met de omstandigheden van de zaak, kan het Hof van de handhaving van de gevolgen van de nietig verklaarde bepalingen de rechtszoekenden uitsluiten die tijdig een bezwaar tegen een op grond van de uiteindelijk vernietigde bepalingen gevestigde aanslag hebben ingediend, en dit met inachtneming van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Het Grondwettelijk Hof heeft deze laatste mogelijkheid in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 1 maart 2018 *niet* toegepast.

De geïntimeerde verwijt het Grondwettelijk Hof in essentie in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 1 maart 2018 geen toepassing te hebben gemaakt van de aan haar toegekende bevoegdheid om van de handhavingsbeslissing de rechtszoekenden uit te sluiten die tijdig een bezwaar hebben ingediend. In dat opzicht komt de geïntimeerde op tegen de beslissing van het Grondwettelijk Hof in de specifieke zaak die heeft geleid tot het arrest van 1 maart 2018, die een absoluut gezag van gewijsde heeft vanaf haar bekendmaking in het Belgisch Staatsblad (artikel 9, §1 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof). De geïntimeerde komt als zodanig *niet* op tegen artikel 8, derde lid van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof, aangezien dit artikel wel degelijk de mogelijkheid voorziet voor het Grondwettelijk Hof om van haar handhavingsbeslissing de rechtszoekenden uit te sluiten die tijdig een bezwaar hadden ingediend. Het hof ziet dan ook geen reden om de door de geïntimeerde gesuggereerde prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof over de conformiteit van artikel 8, derde lid van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof met de in deze voorgestelde prejudiciële vragen aangehaalde nationale normen en bepalingen, te stellen. De door de geïntimeerde opgeworpen schendingen volgen immers niet uit artikel 8, derde lid van voormelde wet doch wel uit de feitelijke toepassing van dit artikel 8, derde lid die het Grondwettelijk Hof in het arrest van 1 maart 2018 heeft gemaakt, waarover geen prejudiciële vraag aan dit Grondwettelijk Hof kan worden gesteld.

In de mate de geïntimeerde aan het Grondwettelijk Hof verwijt in haar arrest van 1 maart 2018 geen toepassing te hebben gemaakt van de haar verleende bevoegdheid tot differentiatie van de handhavingsbeslissing (m.n. met uitsluiting van de rechtszoekenden die tijdig een bezwaar hadden ingediend), miskent zij (onder voorbehoud van de toepassing van



Internationale rechtsnormen, zie hierna) het absoluut gezag van gewijsde dat dit arrest heeft. Het komt niet aan dit hof toe om de beslissing van het Grondwettelijk Hof op dit vlak (onder voorbehoud van de toepassing van internationale rechtsnormen, zie hierna) te moduleren. Zelfs in de mate de uitspraak van het Grondwettelijk Hof desgevallend het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel zou schenden, dringt het absoluut gezag van gewijsde van het arrest van 1 maart 2018 zich (onder voorbehoud van de toepassing van internationale rechtsnormen, zie hierna) aan het hof op (zie ook Cass. 5 september 2017, AR P.16.1055.N, op juportal.be). Het is noch aan het hof noch aan de partijen om het arrest van 1 maart 2018 uit te leggen; deze bevoegdheid komt alleen aan het Grondwettelijk Hof zelf toe. Artikel 159 GW verleent aan het hof niet de rechtsmacht om een beslissing van het Grondwettelijk Hof buiten toepassing te laten, onder voorbehoud van de toepassing van internationale rechtsnormen (zie hierna).

4.4.3. De geïntimeerde roept verder een schending in van artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM (bescherming van eigendom), artikel 14 EVRM (discriminatieverbod) en het rechtszekerheidsbeginsel. Zij stelt dat zij, enerzijds, over een rechtmatige verwachting beschikte dat haar vordering tot terugbetaling van de Fairness Tax ingewilligd zou worden ingevolge de ingediende bezwaren gelet op de fundamentele (grondwettigheids-)bezwaren die reeds werden geuit door de Raad van State en door de doctrine, rechtmatige verwachting die werd versterkt door de uitspraak van het Hof van Justitie inzake de Fairness Tax en wederom versterkt en gehonoreerd door het Grondwettelijk Hof, doch die in tweede instantie ongedaan werd gemaakt ingevolge de handhavingsbeslissing. De geïntimeerde stelt dat haar rechtmatige verwachtingen werden ontnomen, en dit op discriminatoire wijze, wat een inbreuk uitmaakt op artikel 1 EP EVRM, in samenhang met artikel 14 EVRM, aangezien haar een beschermd belang werd ontnomen. De geïntimeerde wijst erop dat de door haar betaalde belasting anderzijds overigens nog niet definitief was geworden aangezien de betaling gebeurde onder voorbehoud van alle rechten en zonder enige nadelige erkenning mede gelet op het ingediende bezwaar, hetgeen zou betekenen dat de betaalde gelden nog steeds bezittingen waren van de geïntimeerde en de handhavingsbeslissing aan de geïntimeerde *de facto* de verdere mogelijkheid van betwisting ontnam en de belasting definitief werd vastgesteld, ook op discriminatoire wijze. De geïntimeerde stelt dat de belastingen ten precaire titel werden afgestaan aan de Belgische Staat en dat, zolang een bezwaarprocedure dan wel een gerechtelijke procedure tegen een gevestigde aanslag loopt, de betrokken gelden goederen zijn van de geïntimeerde in de zin van artikel 1 EP EVRM. De geïntimeerde wijst erop dat het Grondwettelijk Hof geen enkele beoordeling heeft gemaakt naar het voorhanden zijn van een redelijk verband van evenredigheid, in samenhang gelezen met het discriminatieverbod voorzien in artikel 14 EVRM, en dat de niet-verduidelijkte redenen van algemeen belang niet volstaan in het licht van artikel 1 EP EVRM. De geïntimeerde stelt ten slotte dat de toepassingen die het Grondwettelijk Hof van artikel 8, derde lid van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof maakt, geheel onvoorspelbaar, willekeurig, niet-onderbouwd, oncontroleerbaar en eveneens onvoorzienbaar zijn, en bijgevolg niet voldoen aan de kwaliteitsvereisten van wetgeving en evenmin aan de vereiste



van 'lawfulness' die procedurele garanties tegen willekeur vooropstelt, wat evenzeer in strijd zou zijn met artikel 1 EP EVRM.

In tweede instantie roept de geïntimeerde een schending in van de artikelen 6, §1 EVRM en 14 EVRM. De geïntimeerde stelt dat de terugvordering van teveel betaalde belastingen ressorteert onder artikel 6, §1 EVRM, in samenhang gelezen met artikel 14 EVRM, en dat de handhavingsbeslissing haar recht op effectieve rechtsbescherming schendt aangezien zij reeds voor de uitspraak door het Grondwettelijk Hof haar rechten had gevrijwaard.

4.4.4. De nationale rechter, die in het kader van zijn bevoegdheid belast is met toepassing van de bepalingen van het EVRM, is verplicht zorg te dragen voor de volle werking van deze normen, en hij moet daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de nationale wetgeving buiten toepassing laten. Krachtens het beginsel van de voorrang van het internationale recht dient een nationale rechter de rechtstreeks toepasselijke bepalingen van het EVRM integraal toe te passen en de door deze normen aan rechtsonderhorigen toegekende rechten te beschermen, door elke eventueel strijdige bepaling van de nationale wet buiten toepassing te laten. Dit geldt voor elke bepaling van een nationale rechtsorde alsook elke wetgevende, bestuurlijke of rechterlijke praktijk die ertoe zou leiden dat aan de werking van het EVRM wordt afgedaan. De omstandigheid dat de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof van 1 maart 2018 ook van toepassing is op de geïntimeerde staat er aldus niet aan in de weg dat de nationale rechter, in overeenstemming met het beginsel van de voorrang van het internationale recht, die beslissing buiten toepassing laat in het kader van het bij hem aanhangige geding indien hij van oordeel is dat deze beslissing in strijd is met het internationale recht.

Niettegenstaande het hof het aangewezen acht om dienaangaande een advies te vragen aan het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, stelt het hof vast dat enkel de hoogste rechtscolleges (o.m. het Hof van Cassatie) over deze bevoegdheid beschikken. Gelet op het oordeel onder randnummer 4.5.4 en 4.5.5 en de mogelijke gevolgen hiervan, gaat het hof voorlopig niet verder in op dit middel en houdt het de beslissing over dit middel aan.

4.5. De gehandhaafde toepassing van artikel 219ter WIB92 in hoofde van de geïntimeerde voor de aanslagjaren 2015 en 2016 in het licht van de vrijheid van vestiging (middel 'in hoofddorde 2' van de geïntimeerde)

4.5.1. De geïntimeerde stelt in dit middel in essentie dat de voortdurende toepassing van de Fairness Tax voor de aanslagjaren 2014 tot 2018 discriminatoir is in zoverre zij niet geldt lastens Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen. Dit zou volgens de geïntimeerde leiden tot een schending van de vrijheid van vestiging en het recht op eigendom.

Zij wijst er vooreerst op dat artikel 233, derde lid WIB92 door het Grondwettelijk Hof strijdig werd verklaard met het legaliteitsbeginsel, waarna het werd vernietigd doch met



handhaving van de gevolgen van de vernietiging. De geïntimeerde werpt op dat het Grondwettelijk Hof de gevolgen niet kan handhaven in zoverre de onderworpenheid aan de Fairness Tax lastens Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen in strijd is met de vrijheid van vestiging, wat wel degelijk het geval zou zijn gelet op het feit dat de Fairness Tax de niet-ingezeten vennootschappen zou verhinderen om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen voor de uitoefening van hun activiteiten in België nu ze verschillend worden behandeld naargelang ze hun activiteit in België uitoefenen via een vaste inrichting dan wel via een dochteronderneming. In hoofde van een niet-ingezeten vennootschap die haar activiteiten in België uitoefent door middel van een Belgische inrichting zou (i) de berekeningswijze van de Fairness Tax tot gevolg kunnen hebben dat de niet-ingezeten vennootschap deze belasting verschuldigd is op niet door de Belgische vaste inrichting gegenereerde winsten, wat in alle gevallen niet zo is voor ingezeten vennootschappen, waaronder dochtervennootschappen van niet-ingezeten vennootschappen, en (ii) de principiële onderworpenheid aan de Fairness Tax voor Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen een gegeven zijn wanneer de niet-ingezeten vennootschap dividenden uitkeert, ook al maken de winsten van de Belgische inrichting hiervan geen deel uit. Bovendien zou artikel 233, derde lid WIB92 strijdig zijn met het voorzienbaarheidsbeginsel dat ook van toepassing is in het recht van de Europese Unie, wat hoe dan ook tot een schending van artikel 49 VWEU doet besluiten.

De niet-toepassing van de (handhaving van de) Fairness Tax lastens Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen heeft volgens de geïntimeerde tot gevolg dat inrichtingen van buitenlandse vennootschappen gunstiger worden behandeld dan dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen, hetgeen, gelet op het feit dat beide situaties vergelijkbaar zijn in het licht van de doelstelling van de Fairness Tax, zou leiden tot een schending van artikel 1 EP EVRM *juncto* artikel 14 EVRM. Ook de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU) zou zijn geschonden.

4.5.2. De nationale rechter, die in het kader van zijn bevoegdheid belast is met toepassing van de bepalingen van het gemeenschapsrecht, is verplicht zorg te dragen voor de volle werking van deze normen, en hij moet daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de nationale wetgeving buiten toepassing laten, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure heeft te vragen of af te wachten. Aangezien titel II van de Grondwet geen met artikel 49 VWEU analoge bepalingen bevat, is het hof niet verplicht dienaangaande eerst een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof, en kan het dit overigens ook niet (cfr. Cass. 16 september 2022, AR C.21.0390.N, op www.juportal.be).

Krachtens het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht dient een nationale rechter tegenstrijdigheid tussen een nationale wettelijke bepaling en een rechtstreeks toepasselijke verdragsbepaling op te lossen door het gemeenschapsrecht toe te passen en zo nodig de daarmee strijdige nationale bepaling buiten toepassing te laten. De nationale rechter is in een situatie van onverenigbaarheid van een nationaalrechtelijke regel met het



gemeenschapsrecht verplicht om die regel buiten toepassing te laten en de door het gemeenschapsrecht aan rechtsonderhorigen toegekende rechten te beschermen. Dit geldt voor elke bepaling van een nationale rechtsorde alsook elke wetgevende, bestuurlijke of rechterlijke praktijk die ertoe zou leiden dat aan de werking van het gemeenschapsrecht wordt afgedaan.

De omstandigheid dat de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof van 1 maart 2018 ook van toepassing is op de geïntimeerde en een absoluut gezag van gewijsde heeft in de interne rechtsorde staat er aldus niet aan in de weg dat de nationale rechter, in overeenstemming met het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht, die beslissing buiten toepassing laat in het kader van het bij hem aanhangige geding indien hij van oordeel is dat deze beslissing in strijd is met het gemeenschapsrecht. Het Grondwettelijk Hof heeft zich in haar arrest van 1 maart 2018 niet uitgesproken over de vraag naar de verenigbaarheid van de Fairness Tax met de vrijheid van vestiging, zodat er nog niet definitief werd over beslist.

Gelet op dit oordeel dient de door de geïntimeerde gesuggereerde tweede prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie (in randnummer 93 van haar synthesebesluiten) niet te worden gesteld.

4.5.3. Artikel 49 VWEU bepaalt het volgende:

“In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.”

Overeenkomstig artikel 54 VWEU brengt voormeld artikel voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap. Uit de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie volgt dat artikel 49, eerste alinea, tweede volzin, VWEU aan de marktdeelnemers uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, en dat die vrije keuze dus niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen. Elke lidstaat mag zelf zijn eigen fiscale stelsel inzake de belasting van winsten inrichten, voor zover hij daarbij het Unierecht



In acht neemt en voor zover deze winsten onder de fiscale bevoegdheid van de betrokken lidstaat vallen. Deze lidstaat kan aldus vrijelijk het belastbare feit, de belastbare grondslag en het belastingtarief vaststellen die van toepassing zijn op de verschillende vestigingsvormen van de vennootschappen die actief zijn in die lidstaat, op voorwaarde dat hij niet-ingezeten vennootschappen niet discrimineert ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen.

Zoals het Hof van Justitie in haar arrest van 17 mei 2017 (C-68/15; r.o. 43-44) heeft geoordeeld, staat het vast dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, en een ingezeten vennootschap, waaronder een dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap, in beginsel dezelfde fiscale behandeling genieten aangezien zij beide onderworpen zijn aan de Fairness Tax wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen. Evenwel zou de situatie er anders kunnen uitzien, en zou de regeling een beperking van de vrijheid van vestiging kunnen vormen, indien de wijze waarop de belastbare grondslag van de Fairness Tax wordt vastgesteld *de facto* met zich meebrengt dat deze niet-ingezeten vennootschap ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap. De wijze waarop de belastbare grondslag van de Fairness Tax wordt bepaald mag in de praktijk *in geen enkele situatie* tot gevolg hebben dat de niet-ingezeten vennootschappen fiscaal ongunstiger worden behandeld dan Belgische vennootschappen. Wanneer de berekeningswijze van de belastbare grondslag van een niet-ingezeten vennootschap ertoe leidt dat deze vennootschap de belasting ook dient te betalen ter zake van winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt, wordt die niet-ingezeten vennootschap ongunstiger behandeld dan een ingezeten vennootschap, en moet worden aangenomen dat de Fairness Tax een beperking van de vrijheid van vestiging oplevert (zie ook HvJ 17 mei 2017, C-68/15, r.o. 48-49).

Bij dergelijke niet-ingezeten vennootschappen wordt een fictief dividend berekend met het oog op de vaststelling van de belastbare grondslag van de Fairness Tax, zoals nader bepaald in artikel 233, derde lid WIB92. Dit artikel, dat bij arrest van het Grondwettelijk Hof van 1 maart 2018 werd vernietigd doch waarvan de gevolgen van de vernietiging werden gehandhaafd voor de aanslagjaren 2015 en 2016, luidt voor deze aanslagjaren als volgt:

“Bovendien wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd volgens de regels bepaald in artikel 219ter. Wat de Belgische inrichtingen betreft, wordt voor de toepassing van deze regeling onder ‘uitgekeerde dividenden’ verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden, dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap”.

Ongeacht het feit dat het niet duidelijk is op welke wijze de belastbare grondslag van de Fairness Tax voor de buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting dient te worden vastgesteld (zie GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018, r.o. B.13-B.14.2), staat wel vast dat deze bepaling nog steeds van toepassing is voor de aanslagjaren 2015 en 2016 ingevolge de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof. Dit betekent dat deze (gehandhaafde)



bepaling, niettegenstaande zij niet duidelijk de belastbare grondslag bepaalt, moet worden uitgelegd.

Inzake de belasting van de niet-inwoners is de afzonderlijke aanslag verbonden met de uitkering van een dividend door de buitenlandse vennootschap. Voor de Belgische inrichtingen van die vennootschappen bepaalt de wet een fictief dividend en wordt voor de toepassing van die regeling onder 'uitgekeerde dividenden' verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap. Zoals de eerste rechters terecht hebben geoordeeld, is de principiële onderworpenheid van Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen aan de Fairness Tax een feit wanneer de niet-ingezeten vennootschappen dividenden uitkeren, ook al omvatten deze dividenden geen winsten van de Belgische inrichting die vallen onder de Belgische fiscale bevoegdheid. De belastbare grondslag voor de Fairness Tax wordt in dergelijke situatie immers gevormd door de uitgekeerde dividenden ongeacht van welke bron deze dividenden afkomstig zijn. De Belgische wetgever hanteert een vermoeden dat deze dividenden verhoudingsgewijs afkomstig zijn uit het aandeel dat het resultaat van de Belgische inrichting vormt in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap, doch houdt hierbij geen rekening met het feit dat dit resultaat van de Belgische inrichting gereserveerd kan zijn en niet werd uitgekeerd, of met het feit dat dit resultaat niet de bron is van de dividenden die werden uitgekeerd. In dit opzicht kan de berekeningswijze van de belastbare grondslag van een niet-ingezeten vennootschap ertoe leiden dat deze vennootschap de Fairness Tax ook dient te betalen ter zake van winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt want (geheel of deels) afkomstig is van het resultaat behaald door een niet-ingezeten vennootschap of inrichting. Het hof besluit dat een niet-ingezeten vennootschap in deze situatie ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap, waaronder dochtervennootschappen van niet-ingezeten vennootschappen zoals de geïntimeerde, waarvoor de belastbare basis van de Fairness Tax steeds wordt bepaald door het Belgische fiscale resultaat.

Aangezien de wijze waarop de belastbare grondslag van de Fairness Tax wordt bepaald *in geen enkele situatie* tot gevolg mag hebben dat de niet-ingezeten vennootschappen fiscaal ongunstiger worden behandeld dan Belgische vennootschappen, besluit het hof dat artikel 233, derde lid WIB92 een beperking van de vrijheid van vestiging oplevert zoals opgenomen in artikel 49 VWEU. De bewering van de appellant dat de berekeningswijze van de Fairness Tax enkel op bepaalde vlakken onduidelijk zou zijn, doet hieraan geen afbreuk. Zoals het Hof van Justitie in haar arrest van 17 mei 2017 overwoog (C-68/15, r.o. 50 e.v.), heeft deze beperking van de vrijheid van vestiging geen betrekking op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn en kan zij evenmin worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

Bovendien, zoals ook door het Grondwettelijk Hof zelf aangehaald in haar arrest onder randnummer B.11, verzet ook het recht van de Europese Unie zich tegen een



belastingregeling die het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Een dergelijke regeling voldoet niet aan de vereisten van rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (zie ook HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, r.o. 57-58). Artikel 233, derde lid WIB92 doet, zoals ook het Grondwettelijk Hof heeft vastgesteld, op onevenredige wijze afbreuk aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, en kan niet geacht worden evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen. Zelfs indien het standpunt van de appellant moet worden gevolgd dat de belastbare grondslag niet kan worden vastgesteld omwille van onduidelijkheid dan wel onvoorzienbaarheid, schendt deze bepaling artikel 49 VWEU.

Het hof besluit dat deze beperking van de vrijheid van vestiging niet kan worden aanvaard en buiten toepassing dient te worden verklaard. Noch de handhavingsbeslissing noch de beslissing van het Grondwettelijk Hof van 1 maart 2018 verhindert dit. In weerwil van wat de appellant stelt, is deze beslissing tot buiten toepassing verklaring niet gelijk te stellen met een vernietiging *erga omnes*, waartoe het hof inderdaad niet bevoegd is.

4.5.4. De omstandigheid dat de Fairness Tax door het buiten toepassing laten van artikel 233, derde lid WIB92 te dezen, gelet op de handhavingsbeslissing, slechts van toepassing kan zijn op belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting zoals de geïntimeerde, kan mogelijks leiden tot een ongelijke behandeling met de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de belasting der niet-inwoners. Gelet op het feit dat beide categorieën van personen zich ogenschijnlijk in een gelijke situatie bevinden in het licht van het doel van de Fairness Tax (zoals dit ook bedoeld was door de wetgever, evenwel met een schending van de vrijheid van vestiging), stelt zich de vraag of dit leidt tot een schending van artikel 1 EP EVRM *juncto* artikel 14 EVRM.

Aangezien titel II van de Grondwet met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM analoge bepalingen bevat en aangezien geen van de in artikel 26, §4, tweede lid van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof bepaalde uitzonderingen op de verplichting tot het stellen van een prejudiciële vraag voorhanden is, is het hof verplicht een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof, eerder dan zelf de strijdigheid van (het op grond van artikel 8, derde lid van voormelde bijzondere wet gehandhaafde) artikel 219ter WIB92 met artikel 1 EP EVRM *jo.* artikel 14 EVRM vast te stellen (zie ook Cass. 16 september 2022, AR C.21.0390.N, op juportal.be). De door de geïntimeerde gesuggereerde prejudiciële vraag onder randnummer 79 van haar synthesebesluiten wordt in het beschikkend gedeelte van dit arrest gesteld. Bijkomend wordt de volgende prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof gesteld:

"Schendt artikel 219ter WIB92, waaraan door de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 1 maart 2018 (in het arrest 24/2018) tijdelijk geldigheid werd verleend, de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de



mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wanneer de bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat:

- *de in dit artikel voorziene afzonderlijke aanslag, zoals gehandhaafd voor de aanslagjaren 2015 en 2016, slechts kan worden gevestigd in hoofde van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting,*
- *in het licht van het feit dat de in dit artikel voorziene afzonderlijke aanslag niet kan worden gevestigd in hoofde van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners gelet op het buiten toepassing laten van artikel 233, derde lid WIB92, waaraan door de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 1 maart 2018 (in het arrest 24/2018) tijdelijk geldigheid werd verleend, wegens een schending van de vrijheid van vestiging waarvoor de handhavingsbeslissing niet geldt.”*

4.5.5. De geïntimeerde roept tevens een schending in van de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), het loyaliteitsbeginsel (artikel 4, derde lid VEU) en het recht op een daadwerkelijke rechtsbescherming (artikel 19, §1, tweede lid VEU en artikel 47 van het Handvest van Grondrechten van de Europese Unie). Zij stelt dat de vrijheid van vestiging is geschonden aangezien de Fairness Tax, gelet op de handhaving, wel van toepassing is op ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen, zoals de geïntimeerde, doch niet van toepassing is op Belgische inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen, hetgeen voor een moedervernootschap die gebruik maakt van de vrijheid van vestiging een ongeoorloofde beperking inhoudt van de vrije keuze tussen filialen, dochterondernemingen of agentschappen. Zo zouden de Inkomsten van Belgische dochtervennootschappen van niet-ingezeten vennootschappen zwaarder worden belast dan de inkomsten van een Belgische inrichting van niet-ingezeten vennootschappen en zouden de inkomsten die Belgische dochtervennootschappen uitkeren aan hun niet-ingezeten moedervernootschap zwaarder worden belast dan de inkomsten die een Belgische inrichting overmaakt aan de niet-ingezeten vennootschap. Enige verantwoording voor deze beperking van de vrijheid van vestiging zou volgens de geïntimeerde niet voorhanden zijn en de beide categorieën van personen zouden zich ogenschijnlijk in een gelijke situatie bevinden in het licht van het doel van de Fairness Tax. De geïntimeerde wijst er bovendien op dat er nooit sprake kan zijn van een evenredige beperking van de vrijheid van vestiging, aangezien deze *in casu* haar grondslag vindt in artikel 8, derde lid van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof dat onvoorzienbaar is in de toepassing ervan en bijgevolg afbreuk doet aan het Unierechtelijk rechtszekerheidsbeginsel. Bovendien zou een toepassing van artikel 8, derde lid van de bijzondere wet, dat als doel heeft de rechtszekerheid te waarborgen, volgens de geïntimeerde nooit een beperking op de fundamentele vrijheden kunnen rechtvaardigen.

De appellant stelt daartegenover dat er geen sprake is van een schending van de vrijheid van vestiging ten aanzien van Belgische dochtervennootschappen, aangezien beide categorieën van rechtspersonen zich in deze hypothese, ten aanzien van de handhavingsbeslissing, niet in dezelfde situatie bevinden. In hoofde van Belgische vaste inrichtingen zou immers de



handhavingsbeslissing de verschuldigdheid van de Fairness Tax bestendigen in strijd met het gemeenschapsrecht, terwijl er zich in hoofde van Belgische dochtervennootschappen geen dergelijke schending van het gemeenschapsrecht zou voordoen. Bovendien zouden enkel de wetsbepalingen tot invoering van de Fairness Tax aan het Unierecht getoetst kunnen worden, en niet de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof.

Gelet op de primauteit van het gemeenschapsrecht, het beginsel van loyale samenwerking opgenomen in artikel 4, derde lid VEU en aangezien er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het Unierecht die van belang is voor de oplossing van dit geschil, beslist het hof om de door de geïntimeerde onder randnummer 88 van haar synthesebesluiten gesuggereerde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie. Aangezien titel II van de Grondwet geen met artikel 49 VWEU analoge bepalingen bevat, is het hof niet verplicht dienaangaande eerst een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof, en kan het dit overigens ook niet (zie ook Cass. 16 september 2022, AR C.21.0390.N, op juportal.be).

4.6. De overige middelen van de geïntimeerde

De beslissing over de overige middelen van de geïntimeerde wordt aangehouden.

BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak;

Het hof beslist als volgt:

Het hof ontvangt het hoger beroep;

Alvorens verder recht te doen, verzoekt het hof het Grondwettelijk Hof om uitspraak te doen over de volgende prejudiciële vragen:

1. *"Schendt artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de artikelen 10, 11, 16, en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, geïnterpreteerd in die mate dat deze bepaling toestaat dat de gevolgen van de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen slechts gehandhaafd blijven voor een bepaalde termijn lastens een categorie van personen, met uitsluiting van een andere categorie van personen die zich, in het licht van de doelstelling van de vernietigde bepaling alsook in het*



licht van de doelstelling van artikel 8, 3^e lid van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, in eenzelfde situatie bevonden?”

2. *“Schendt artikel 219ter WIB92, waaraan door de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 1 maart 2018 (in het arrest 24/2018) tijdelijk geldigheid werd verleend, de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wanneer de bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat:*
- *de in dit artikel voorziene afzonderlijke aanslag, zoals gehandhaafd voor de aanslagjaren 2015 en 2016, slechts kan worden gevestigd in hoofde van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting,*
 - *in het licht van het feit dat de in dit artikel voorziene afzonderlijke aanslag niet kan worden gevestigd in hoofde van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners gelet op het buiten toepassing laten van artikel 233, derde lid WIB92, waaraan door de handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 1 maart 2018 (in het arrest 24/2018) tijdelijk geldigheid werd verleend, wegens een schending van de vrijheid van vestiging waarvoor de handhavingsbeslissing niet geldt.”*

Alvorens verder recht te doen, verzoekt het hof het Hof van Justitie van de Europese Unie om uitspraak te doen over de volgende prejudiciële vraag:

“Moet artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling, zoals die wordt bestreden voor het hof (m.n. die werd vernietigd door het Grondwettelijk Hof doch waarvan de gevolgen werden gehandhaafd evenwel met schending van de vrijheid van vestiging als gevolg waarvan de gehandhaafde nationale regeling buiten toepassing moet worden gelaten ten aanzien van de winsten uitgekeerd door vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting), en waarbij

- *een belasting verschuldigd is op de uitkering van winsten die in het uiteindelijk belastbaar resultaat van een ingezeten vennootschap, ter zake waarvan een in andere lidstaat gevestigde vennootschap een zodanige invloed heeft op het beleid ervan dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, werden opgenomen,*
- *terwijl deze belasting niet verschuldigd is op de betrokken winsten mocht deze in een andere lidstaat gevestigde vennootschap haar activiteiten in België uitoefenen door middel van een vaste inrichting / filiaal?”*

Het hof verzendt de zaak naar de bijzondere rol in afwachting van de uitspraken van het Grondwettelijk Hof en van het Hof van Justitie van de Europese Unie;



Het hof houdt de beslissing over de kosten aan.

Aldus gewezen door de **VIJFDE KAMER** van het hof van beroep te Gent, recht doende in fiscale zaken, samengesteld uit:

██████████, kamervoorzitter,

██████████, raadsheer

██████████ raadsheer

en uitgesproken door de kamervoorzitter van de kamer in openbare terechtzitting van **13 juni 2023**, bijgestaan door ██████████ griffier.





Eensluidend verklaarde kopie
Afgeleverd aan: Hof van Justitie van de Europese Unie

art. Hof van Justitie (overmaken dossier + beslissing)
Vrij van griffierecht - art. 280,2° W.Reg.



Gent, 07 07-2023

J. Dammekens