

FACULTEIT RECHTSGELEERDHEID

UNIVERSITEIT GENT

ACADEMIEJAAR 2011-2012

DE ANTIMISBRUIKBEPALING IN HET BELGISCH FISCAAL RECHT NA CASSATIE 10 JUNI 2010

MASTERPROEF VAN DE OPLEIDING

‘MASTER IN DE RECHTEN’

INGEDIEND DOOR

BRAM VAN DEN BUNDER

00703676

MAJOR ECONOMISCH EN SOCIAAL RECHT

PROMOTOR : PROF. DR. STEFAAN VAN CROMBRUGGE

COMMISSARIS : PROF. DR. INGE VAN DE WOESTYNE

VOORWOORD

Een juridische problematiek vinden waar men zich een tweetal jaar ten volle wenst in te verdiepen, is geen sinecure. Juridisch hoogstaand, innoverend, maatschappelijk interessant, brandend actueel, het zijn maar enkele van de kwaliteiten die een goed onderwerp moet bezitten. Ik vond mijn gading in één van de onderwerpen die Prof. Dr. VAN CROMBRUGGE voorstelde, namelijk de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling in het fiscaal recht.

Fiscaal recht is een uitermate boeiende discipline. Iedereen moet vroeg of laat belastingen betalen, en iedereen betaalt er liefst zo weinig mogelijk. De drang om zo weinig mogelijk belasting te betalen is een natuurlijke reactie die niet te veroordelen is wanneer zij gebeurt op een legale manier. De algemene antimisbruikbepaling is één van de ‘wapens’ waarover de belastingadministratie om dit ontwijkingsgedrag tegen te gaan. In deze masterproef wordt getracht de ware draagwijdte van deze bepaling na te gaan, in het bijzonder na een arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010. Die exacte draagwijdte is van heel groot juridisch en maatschappelijk belang, wenst men te weten wat de fiscale consequenties zijn van juridische handelingen.

De problematiek kwam bovendien in een stroomversnelling sinds er eind 2011 – na anderhalf jaar politieke stilstand – een nieuwe regering aantrad die bij monde van staatssecretaris CROMBEZ de strijd aanbond met fraudeconstructies. Eén van de maatregelen die werd uitgevaardigd was het herschrijven van de algemene antimisbruikbepaling. “Van waterpistooltje naar bazooka” kopte Fiscale Actualiteit.¹ Een aantal weken geleden rolde de Programmawet met de nieuwe algemene antimisbruikbepaling van de pers. Zij wordt in een laatste hoofdstuk onder de loep genomen.

Blijken van dank zijn een traditie in menig voorwoord, maar zij zijn daarom niet minder gemeend.

Als autoriteit in de betrokken materie sinds vele jaren is het een genoegen Prof. Dr. VAN CROMBRUGGE als promotor te hebben gehad. Ik dank hem dan ook graag voor het begeleiden van deze masterproef. Zijn opmerkingen en bijsturingen hebben in hoge mate bijgedragen tot het niveau dat dit werk heeft bereikt.

Ik dank uiteraard mijn vriendin, familie, medestudenten en vrienden voor hun steun in deze periode. Mijn vader verdient een afzonderlijke vermelding. Als belastingconsulent met bovendien een diploma Romaanse Filologie op zak was hij op verschillende vlakken een interessant aanspreekpunt en discussiepartner, zowel op taalkundig als fiscaaltechnisch vlak.

BRAM VAN DEN BUNDER

15 mei 2012.

¹ L. DE BROE, “Artikel 344, §1: van waterpistooltje tot bazooka?”, *Fisc. Act.* 2012, nr. 5/1.

<u>VOORWOORD</u>	1
<u>INHOUDSOPGAVE</u>	2
<u>INLEIDING</u>	4
<u>HOOFDSTUK 1. ONTSTAANSREDEN ANTIMISBRUIKBEPALING</u>	7
AFDELING 1. ALGEMENE PROBLEMATIEK	7
AFDELING 2. BEGRIPPEN	11
§ 1. BELASTINGONTWIJKing EN BELASTINGONTDUIKING	11
§ 2. SIMULATIE	12
§ 3. WETSONTDUIKING	12
AFDELING 3. EVOLUTIE IN DE RECHTSpraak	14
§ 1. BREPOLS	14
§ 2. THEORIE VAN DE ECONOMISCHE WERKELIJKHEID	15
§ 3. VERDERE VERFIJNINGEN VAN DE BREPOLS-DOCTRINE	16
<u>HOOFDSTUK 2 : INVOERING VAN DE WETTELIJKE ALGEMENE ANTIMISBRUIKBEPALING</u>	18
AFDELING 1. DOEL	18
AFDELING 2. TOEPASSINGSVOORWAARDEN	19
§ 1. BEWIJS VAN FISCALE MOTIEVEN IN HOOFDE VAN DE BELASTINGPLICHTIGE	19
A. HET ONTWIKKINGSMOTIEF	19
B. BEWIJSLAST	19
§ 2. WIJZIGING VAN DE JURIDISCHE KWALIFICATIE DOOR DE BELASTINGADMINISTRATIE	20
A. VOORWAARDEN TOT HERKWALIFICATIE	21
B. MODALITEITEN VAN DE HERKWALIFICATIE	21
1. HERKWALIFICATIE VAN ÉÉN AKTE	23
2. HERKWALIFICATIE VAN AFZONDERLIJKE AKTEN DIE EEN ZELFDE VERRICHTING TOT STAND BRENGEN	24
C. INTERPRETATIE DOOR DE RECHTSLEER	25
§ 3. TEGENBEWIJS VAN DE BELASTINGPLICHTIGE	28
AFDELING 3 : GRONDWETTELIJKHEID	30
§ 1. FRAUS LEGIS – INTERPRETATIE	31
§ 2. ECONOMISCHE WERKELIJKHEIDSINTERPRETATIE	32
§ 3. GRONDWETSCONFORME INTERPRETATIE	33
<u>HOOFDSTUK 3. EVOLUTIE IN DE RECHTSpraak VAN DE ANTIMISBRUIKBEPALING</u>	35
AFDELING 1. CASSATIE 21 APRIL 2005	35
AFDELING 2. CASSATIE 4 NOVEMBER 2005	36
AFDELING 3. CASSATIE 22 NOVEMBER 2007	37
<u>HOOFDSTUK 4. ARREST 10 JUNI 2010</u>	39
AFDELING 1. FEITEN EN PROCEDURE	39
AFDELING 2. ANTWERPEN 22 NOVEMBER 2006	40
AFDELING 3. ANTWERPEN 19 FEBRUARI 2008	40
AFDELING 4. CASSATIE 10 JUNI 2010	46
AFDELING 5. GEVOLGEN	48

§ 1. ALGEMEEN	48
§ 2. HET HERKWALIFICATIEVRAAGSTUK	49
A. GELIJKSOORTIGE JURIDISCHE GEVOLGEN	49
B. TUSSENGESCHOVEN VENNOOTSCHAP NEGEREN	52
C. ‘STEP BY STEP’-DOCTRINE	54
§ 3. AANVERWANTE FIGUREN	55
A. SIMULATIE	56
B. NAAMLENING	57
C. AFTREK OP BASIS VAN ARTIKEL 49 WIB 92	59
§ 4. RECHTSZEKERHEID	60
1. OPPORTUNITEITSOORDEEL	60
2. RECHTSONZEKERHEID?	62
§ 5. NUANCERING	64
§ 6. CONCLUSIE	66
<u>HOOFDSTUK 5. PRAKTIJKGEVALLEN GESCHETST NA DEZE NIEUWE CASSATIERECHTSPRAAK</u>	67
AFDELING 1. VRUCHTGEBRUIKCONSTRUCTIES	67
§1. EVOLUTIE	68
§2. NA 10 JUNI 2010	68
§3. NA DE INVOERING VAN NIEUWE MISBRUIKBEPALING	70
AFDELING 2. HUUR EN ONDERVERHUUR	71
§1. EVOLUTIE	72
§2. NA 10 JUNI 2010	74
§3. NA DE INVOERING VAN NIEUWE MISBRUIKBEPALING	75
AFDELING 3. INKOOP VAN EIGEN AANDELEN	77
§1. EVOLUTIE	78
§2. NA 10 JUNI 2010	79
§3. NA DE INVOERING VAN NIEUWE MISBRUIKBEPALING	80
AFDELING 4. ANDERE GEVALLEN	81
<u>HOOFDSTUK 6. NIEUW WETGEVEND INITIATIEF</u>	82
AFDELING 1. DE ANTIMISBRUIKBEPALING HERSCHREVEN	82
§1. ONTWERP EIND JANUARI 2012	82
§2. ONTWERP MEDIO FEBRUARI 2012	84
A. TEKST	84
B. BESPREKING	85
1. NIET-TEGENSTELBAARHEID VAN DE RECHTSHANDELING	85
2. DEFINITIE VAN FISCAAL MISBRUIK	85
3. BEWIJS VAN HET MISBRUIK	87
4. HERKWALIFICATIE	88
C. GEVOLGEN	89
AFDELING 2. VOLDOET DE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING AAN DE GRONDWET?	90
<u>ALGEMEEN BESLUIT</u>	95
<u>BIBLIOGRAFIE</u>	96

INLEIDING

- *“Er zijn slechts twee zaken zeker in het leven : iedereen moet sterven en iedereen moet belastingen betalen. Maar dat eerste is toch nog zekerder.”*
- *“Er is in België een sacrale eerbied voor de letter van de wet, eerder dan voor de geest van de wet.”*
- *“Binnen een rechtstaat waarin het betalen van belastingen wordt aangevoeld als een te vermijden kost, is het misbruikfenomeen nooit veraf.”*
- *“Artikel 344§1 WIB 92 is een bepaling die door de fiscus wordt ingezet wordt als een belangrijk wapen in de strijd tegen belastingbesparende constructies, maar die tegelijk aan één van de fundamenteelste principes van ons belastingrecht raakt : de keuze van de minst belaste weg.”*
- *“Doel is het heroverwegen van de fiscale burgerzin in het licht van de hogere morele waarden van de samenleving, zulks teneinde inciviek fiscaal gedrag aan banden te leggen.”²*
- *“Il n’y a rien de plus juste, que ce qui est nécessaire.”³*
- *“Qui vole le fisc, vole son voisin.”⁴*
- *“Fiscaliteit en belastingen zijn een door de overheid gelegaliseerde vorm van afpersing om inkomsten te verwerven.”⁵*
- *“Belasting is een in natura-onteigening ten gunste van bepaalde belangengroepen.”⁶*
- *“Misleiding is van alle tijden.”⁷*
- *“Le désir d’échapper à l’impôt est normal.”⁸*
- *“Fiscaliteit is criminosofisch te beschouwen als afpersing en/of onteigening, als een geweldinitiëring van de staat tegen het natuurrecht van het individu.”⁹*

1. INLEIDING - Deze - vaak erg scherpe - quotes van Belgische rechtsgeleerden schetsen op kernachtige wijze de problematiek die wordt behandeld in deze masterproef. Of beter gesteld, een bepaald deelaspect van de problematiek. Want we zullen het immers niet hebben over fiscale fraude *an sich*, maar gaan liever dieper in op één van de meest besproken artikelen van het Wetboek van Inkomstenbelastingen, namelijk artikel 344§1 WIB 92, de algemene antimisbruikbepaling der inkomstenbelastingen. Dit artikel tracht subtiële acties en constructies van de belastingplichtige tegen te gaan, die evenwel geen wetsbepaling schenden, maar toch een belastingbesparend effect met zich mee brengen, vaak in strijd met doel en strekking van de ontweken belastingheffende wetsbepaling.

2. TEGENSTELLING – Over fraude is ieder rationeel denkend individu het eens dat dit fenomeen bestreden moet worden. Wat belastingontwijking betreft zijn de meningen veel meer verdeeld, niet alleen in de brede publieke opinie, maar ook in de academische wereld.

² P. MAYSTADT, “Pour un civisme fiscal”, *JDF* 1991, 13-14 ; *Parl. St.* Kamer 1990-91, nr. 1366/6, 16-17.

³ J. BODIN.

⁴ G. LALOUX.

⁵ M. COOLS, “Een libertarische uitleiding voor de publiek-private fraudebestrijding” in *VBO, Ernst & Young, Politeia*, 2011, 112.

⁶ M. ROTHBARD, *Wat heeft de overheid met ons geld gedaan?*, Murray Rothbard Instituut vzw, 2008, 43.

⁷ LOMBROSO.

⁸ GOTHOT.

⁹ M. COOLS, in “De criminosofie van fiscale fraude: “Who is John Galt?” *De orde van de dag* 2010, afl. 41, 105.

De enen pleiten heel sterk voor de keuze van de minst belaste weg, zich daarbij steunend op grondwettelijke principes, zoals een strenge interpretatie van het legaliteitsbeginsel. Volgens sommige auteurs is belastingontwijking zelfs een plicht, een taak die men als goede huisvader moet volbrengen. *“Dans ce choix (de la voix la moins imposée), je ne vois rien d’autre que la liberté laissée aux citoyens par la loi civile et par la Constitution de faire tout ce qui n’est pas défendu. Et il n’est sûrement pas interdit d’éviter de se placer dans les conditions d’exigibilité d’un impôt. Le désir d’échapper à l’impôt est normal. On n’imagine même guère que le contribuable ait une attitude différente. Que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s’y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible? Ce n’est pas naturel qu’il se pose la question inverse? Et en le faisant, ne se conduira-t-il pas en bon père de famille, dans le sens latin du terme, c’est-à-dire comme un homme diligent et soigneux?”*¹⁰

Anderen pleiten dan meer voor een strengere aanpak van situaties die zich in de schemerzone bevindt tussen keuze van de minst belaste weg enerzijds en fiscale fraude anderzijds. Zij steunen zich dan weer op een minder strenge interpretatie van het legaliteitsbeginsel, dat geïnterpreteerd dient te worden volgens de huidige maatschappelijke noden. Ook het gelijkheidsbeginsel, dat gelijkmatige belastingen voor alle burgers moet verzekeren, moet hoog in het vaandel worden gedragen. Ethische overwegingen, waarbij gelijkheid en rechtvaardigheid de hoofdmotieven zijn, moeten een grotere bereidheid tot het betalen van belastingen bewerkstelligen.

Deze tegenstelling zal meermaals naar boven komen in de masterproef.

3. OVERZICHT – Na een schets hoe de algemene antimisbruikbepaling is ontstaan (Hoofdstuk 1), worden de toepassingsvoorwaarden ervan besproken. (Hoofdstuk 2) Veel aandacht gaat ook uit naar de herkwalficatiemogelijkheid alsook de toets van de grondwettelijkheid. In een derde hoofdstuk gaan we dieper in op hoe de rechtspraak heeft gereageerd op dit nieuw aanvalswapen voor de fiscus. Centraal in de verhandeling staat de bespreking én interpretatie van het Cassatiearrest van 10 juni 2010, waar het Hof van Cassatie zich nogmaals uitspreekt over de toepassing van de antimisbruikbepaling, en toch wel met een aantal vernieuwende inzichten op de proppen komt. (Hoofdstuk 4) Daarna worden enkele praktijkgevallen geschetst waarbij er uitgebreid wordt nagegaan hoe deze gevallen zouden worden beoordeeld in het licht van deze vernieuwde Cassatierechtspraak. (Hoofdstuk 5) In een laatste hoofdstuk gooien we een blik op de toekomst. De wetgever is bovendien niet blijven stilzitten en begin dit jaar is een wetgevend initiatief gekomen van huidig staatssecretaris voor fraudebestrijding JOHN CROMBEZ om de antimisbruikbepaling te hervormen, en ze zo meer slagkracht te geven. (Hoofdstuk 6)

4. ONDERZOEKSVRAGEN – Er vallen uit dit overzicht een drietal grote onderzoeken af te lijnen die de rode draad vormen doorheen de masterproef.

Ten eerste is er het onderzoek naar de draagwijdte van de toepassingsvoorwaarden van de algemene antimisbruikbepaling. Deze primordiale stap laat toe de theoretische kennis op te doen, noodzakelijk om de hele problematiek errond te begrijpen. De grondwettelijkheidsbezwaren en de interpretatie van de antimisbruikbepaling door het Hof van Cassatie maken integraal deel uit van dit onderzoek.

¹⁰ V. GOTHOT, *“La fraude fiscale”, Problèmes fiscaux d’aujourd’hui*, Collection scientifique de l’Ecole supérieure des sciences fiscales, 1963, nr. 2, 87.

In een tweede fase wordt de werkelijke draagwijdte van het recente arrest van het Hof van Cassatie uitgeklaard, in de mate dat er überhaupt een eenduidige interpretatie mogelijk is. Alle toepasselijke rechtsleer wordt bestudeerd om tot een eigen interpretatie te komen. Wat is het gevolg van deze draagwijdte? In de hypothese van een vernieuwende toepassing van de antimisbruikbepaling door Cassatie zullen de gevolgen niet te overzien zijn. Het omgekeerde geldt in het andere geval. Deze nieuwe interpretatie wordt getoetst aan een aantal frequent onder vuur liggende belastingontwijkende constructies.

Een derde en laatste onderzoek vertrekt vanuit de vraag , “Wat zal de toekomst brengen?” Uitgangspunt daarvoor zijn de nieuwe wetgevende initiatieven die op tafel liggen.

HOOFDSTUK 1. ONTSTAANSREDEN ANTIMISBRUIKBEPALING

5. PROBLEMATIEK - Het is altijd moeilijk geweest een duidelijke lijn te trekken in wat de belastingplichtige mag ondernemen om zo weinig mogelijk belastingen te betalen en wat een brug te ver is. Uiteraard zijn er handelingen te bedenken die geen enkel probleem vormen voor de fiscus, maar andere situaties doen wel de wenkbrauwen fronsen. Grosso modo spreken we in het eerste geval van belastingontwijking, in het tweede geval over belastingontduiking. Zolang er geen inbreuk op de fiscale wet valt vast te stellen, is er normaal niets op het gedrag aan te merken, maar wat als de juridische situatie zodanig kunstmatig wordt dat zij niet of nog maar nauwelijks strookt met de realiteit? Wat als doel en strekking van de fiscale wet worden gekrenkt, waardoor niet wordt belast, wat men beoogde te belasten?

Krachtens het legaliteitsbeginsel in het fiscaal recht, dat in België streng wordt geïnterpreteerd¹¹¹², zouden ook dergelijke situaties wettig moeten zijn. Art 170 van de Grondwet schrijft immers voor dat er geen belastingen mogen worden ingevoerd dan door de wet. Hieruit volgt dat zolang er geen wettelijke voorschriften worden overtreden, men niet kan spreken over belastingontduiking. Het is in het kader van deze problematiek dat de wetgever in 1993 is tussengekomen met het invoeren van een algemene antimisbruikbepaling in het fiscaal recht.

6. ANTIMISBRUIKBEPALING - Het toen nieuwe artikel 344§1 WIB 92 schrijft voor dat aan de administratie der directe belastingen niet kan worden tegengeworpen, de kwalificatie van een bepaalde handeling, wanneer deze is ingegeven door louter fiscale motieven. De belastingplichtige kan evenwel het tegenbewijs hiervan leveren, namelijk door te bewijzen dat er ook economische en/of financiële overwegingen in het spel zijn. De interpretatie van deze rechtsbepaling heeft geleid tot een aantal Cassatiearresten, waarvan we de evolutie overlopen. Deze rechtspraak is tot een voorlopig eindpunt gekomen in het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 dat in deze masterproef uitgebreid wordt behandeld. Wat zijn precies de gevolgen van deze rechtspraak van het Hof van Cassatie? In het eerste inleidende hoofdstuk wordt dieper ingegaan op de algemene fraudeproblematiek, vervolgens op het omschrijven van de begrippen belastingontwijking, belastingontduiking, simulatie en wetsontduiking.

AFDELING 1. ALGEMENE PROBLEMATIEK

7. OVERZICHT – Fiscale aspecten waren, zeker in vroegere tijden, een belangrijk motief om te kiezen voor het gebruik van vennootschappen. Zonder hierbij in detail te treden kan worden gesteld dat in sommige gevallen het voordeliger is om zijn beroepsactiviteit te organiseren in de vorm van een vennootschap.¹³ In die gevallen is het steeds belangrijk zich de vraag te stellen naar de grenzen van de fiscale planningsmogelijkheden. Een van deze grenzen is er gekomen door de invoering van de algemene antimisbruikbepaling, naast het reeds bestaande

¹¹ Zie onder meer Cass. 20 maart 1956, *Arr. Verbr.* 1956 (604), 605; Cass. 19 december 1948, *Arr. Verbr.* 1948, 620; Cass. 14 januari 1935, *Pas.* 1935, I, (105), 108.

¹² Zie hierover onder meer S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 280.

¹³ S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21e eeuw”, in *Actuele fiscale thema's*, S. VAN CROMBRUGGE, (ed.), Kalmthout, Biblo, 2007, 73.

simulatiebegrip en een hele reeks punctuele maatregelen. Over de invulling van de antimisbruikbepaling lopen de meningen sterk uiteen. Zie daarvoor de bespreking over de grondwettelijkheid van de antimisbruikbepaling, randnummer 52 en volgende.

Wat we in deze afdeling wensen te bespreken is de algemene problematiek omtrent het vermijden en ontduiken van belastingen. Reeds vele decennia wordt gedebatteerd hoe dit verschijnsel, dat in België erger zou zijn dan in andere Westerse landen, kan worden teruggedrongen. Deze thesis behelst geen criminologisch onderzoek over het hoe en waarom van fiscale fraude. Er moet immers een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen verboden fraude en toegelaten belastingontwijking. Deze grens is vaak erg troebel, en in de bespreking van de algemene antimisbruikbepaling komt deze problematiek vaak aan bod.

8. RECHTSLEEROVERZICHT - België heeft een traditie waarin fraude en besparende constructies welig tieren, overigens zonder grote publieke afkeuring. Reeds lang wordt uit verschillende hoeken geijverd voor een grondige mentaliteitswijziging. Een overzicht, zonder de doelstelling om allesomvattend te zijn.

Reeds in 1950 merkte SCAILTEUR op dat belastingen betalen een morele plicht is, waar men niet onderuit mag komen. Als mogelijke oplossing geeft hij : *“Il faut créer une atmosphère propice à l’accomplissement du devoir fiscal, et il faut aussi que l’impôt possède un certain nombre de qualités cardinales qui peuvent être synthétisées en ces mots : équité, certitude, commodité et économie.”*¹⁴ De attitude tegenover het betalen van belastingen moet aldus veranderen. Hij merkt echter op dat dit een werk van lange adem is en dat daarvoor veel inspanningen moeten gebeuren. *“Aucune réforme durable de l’attitude générale vis-à-vis de l’impôt ne peut d’ailleurs être opérée sans une patiente éducation du contribuable. Cette éducation est une entreprise de longue haleine puisque son but n’est ni plus ni moins qu’un changement total d’esprit des individus.”*¹⁵ Concluderen doet hij als volgt : *“En Belgique, la sanction de l’opinion publique n’existe pas. Dans le relâchement de l’esprit public en matière d’impôt, il faut voir la marque d’un individualisme qui nous empêche de nous rendre incapables de réaliser les obligations impérieuses que comporte ce que les Anglo-saxons appellent le ‘service social’. Mais un tel individualisme faut être combattu et il n’est pas exclu qu’à la longue il fasse place à une conception plus évoluée du devoir fiscal, grâce au perfectionnement de la législation et à l’éducation civique. Il faut espérer pourtant qu’un jour les Belges comprendront que la soumission de chacun à la loi est la condition de la liberté de tous et alors la fraude ne sera plus le fait que d’un petit nombre de citoyens qui encourront le blâme de la partie saine de la population.”*¹⁶ Ook al is deze tekst meer dan 60 jaar oud, hij zet nog steeds aan tot nadenken.

40 jaar later, in 1991, vinden we een soortgelijk betoog terug tijdens een lezing van toenmalig minister van Financiën MAYSTADT. *“Parler du civisme fiscal est, aujourd’hui, un défi.”*¹⁷ Ook hij pleit voor een groter moreel civisme om belastingen te betalen. Belastingen betalen is een wezenskenmerk van democratie, en toch merkt hij ook een heel sterke weerstand tegen het betalen van belastingen. Hij legt de schuld evenwel niet alleen in de schoenen van de belastingbetaler, ook de overheid en de politiek moeten grotere inspanningen leveren om het respect te verdienen van de burger. *“Mais, pour que les Belges respectent la politique, il faudrait d’abord que celle-ci, à son tour respecte les citoyens.”* Hij wijst op de ongelijkheden die op deze manier ontstaan en op

¹⁴ C. SCAILTEUR, *Le Devoir fiscal*, Desclée De Brouwer, Brugge, 1950, 147.

¹⁵ C. SCAILTEUR, *Le Devoir fiscal*, Desclée De Brouwer, Brugge, 1950, 161.

¹⁶ C. SCAILTEUR, *Le Devoir fiscal*, Desclée De Brouwer, Brugge, 1950, 166.

¹⁷ P. MAYSTADT, “Pour un civisme fiscal”, *JDF* 1991, 5.

de verspilling van talent.¹⁸ Als mogelijke remedie pleit ook hij voor een ‘pédagogie pour un grand civisme fiscal’. *“Les solutions sont à rechercher dans une sorte de nouveau ‘contrat social’, un partenariat renouvelé entre les autorités qui, pour être crédibles, ont à faire une part importante du chemin, et les premiers intéressés qui sont dans notre cas les contribuables belges.”*¹⁹ *“La principale responsabilité des hommes politiques n’est pas d’abord de gérer la société mais de lui proposer un projet digne d’elle et peut-être plus qu’un projet, un rêve qui lui permette de s’aimer elle-même tout en aimant les autres.”*²⁰

Of zoals ANTHONISSEN het zegt, belastingen zijn maar één deel van het verhaal, het beste te vergelijken met de boekhoudkundige theorie die zegt dat debet gelijk is aan credit. En dat credit durven de mensen al eens te vergeten.²¹ Ik durf mij bij deze mening aan te sluiten. Tegenover de belastingen die men betaalt staan een hele resem tegemoetkomingen door de overheid: onderwijs, openbare werken, maatregelen die de economie stimuleren,... En als mensen zich trachten te onttrekken aan deze ‘morele verplichting’²², moet daar een halt aan geroepen worden. We hebben hier te maken met een klassiek ‘moral hazard’-probleem, mensen die wel de voordelen wensen te dragen van het belastingstelsel (subsidies, snelwegen naar hun bedrijven, vrede,...) maar die niet wensen bij te dragen door de normaal te innen belasting te betalen. Daar komt bij dat bepaalde belastingplichtigen veel makkelijker achterpoortjes kunnen bedenken dan anderen, waardoor een nog grotere ongelijkheid wordt gecreëerd. Zo is geweten dat vennootschappen veel gemakkelijker constructies kunnen opzetten om minder vennootschapsbelasting te betalen dan een gewone natuurlijke persoon in de personenbelasting,²³ terwijl in de vennootschapsbelasting al een lager tarief geldt dan in de personenbelasting.²⁴

SCAILTEUR stelt over die zogenaamde ongelijkheid het volgende: *“Il y a des contribuables qui n’ont pas la possibilité de frauder et d’autres qui ont cette possibilité. Ne pas réprouver l’évasion devant le devoir fiscal, c’est tolérer l’oppression de ceux qui ne sont pas en état de se défendre contre la fraude parce qu’ils ne peuvent échapper au paiement de l’impôt.”*²⁵

Tijdens de openingsrede van het gerechtelijk jaar 1987-1988 merkt advocaat- generaal GOEMINNE op dat de Belgische burger moet worden gesensibiliseerd voor de noodzaak van het betalen van belastingen om op die manier bij te dragen tot het algemeen welzijn.²⁶ De belasting is immers de tegenprestatie voor de deelneming aan het maatschappelijk leven, en hij die weigert zijn bijdrage te leveren geniet maatschappelijke voordelen, waartegenover geen naleving van verplichting staat.²⁷ En net omwille van de anonimiteit van het slachtoffer

¹⁸ MAYSTADT laakt dat bedrijven meer geld uitgeven aan ‘d’ingénierie fiscale’ dan aan innovatie en andere middelen om een bedrijf dynamisch te maken.

¹⁹ P. MAYSTADT, “Pour un civisme fiscal”, *JDF* 1991, 19.

²⁰ P. MAYSTADT, “Pour un civisme fiscal”, *JDF* 1991, 27.

²¹ K. ANTHONISSEN, “Belastingontwijking en fraude, waar ligt de grens?” in *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Larcier, Gent, 2010, 8.

²² Zoals SCAILTEUR het noemt.

²³ F. VANISTENDAEL, “waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht”, in *Liber Amicorum J. Ronse*, Gent, Story, 1986, 377.

²⁴ In de vennootschapsbelasting geldt een vlaktaks van 33%, terwijl in de personenbelasting de progressieve tarieven in de hoogste schijf oplopen tot 50%. F. VANISTENDAEL, ‘Heeft de inkomstenbelasting gefaald?’, *Documentatieblad Min. Fin.*, nr. 9, 1984, nr. 32, 17.

²⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l’état, déontologie de la fiscalité*, Editions J. Duculot, Gembloux, 162.

²⁶ 72. P. GOEMINNE, “Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige”, *RW* 1987-88, 586.

²⁷ Zoals in de toelichting staat bij het voorstel van wet betreffende de strafvordering bij het tegengaan van belastingontduiking, Belgische Senaat, 266 (1979-1980), nr. 1, 1.

verwekt zij bij velen geen werkelijke afkeer.²⁸ *“In tegenstelling tot een roofmoord, kan de omstander moeilijker medeleven betonen met een instelling als slachtoffer”*.²⁹ Anderzijds stelt hij wel : *“... dat het recht om niet onrechtmatig te worden aangeslagen tot de minimumlijst van de politieke rechten der burgers behoort en dat het elke belastingplichtige vrijstaat alles in het werk te stellen om op wettelijke wijze belastingen of een deel ervan te ontwijken.”*

Toenmalig staatssecretaris van fraudebestrijding DE VLIES stelde onlangs op een studienamiddag dat er zich een ‘omslag heeft voorgedaan in de houding van de burger ten aanzien van fiscale fraude’.³⁰ *“Werd een generatie geleden fiscale fraude nog vaak afgedaan als een te vergoelijken “Kavaliersdelikt”, dan vinden fraudeurs, en in het bijzonder grote fraudeurs, geen genade meer in de ogen van het publiek.”*

De invoering van artikel 344 §1 WIB 92 is maar één van de maatregelen om te komen tot een eerlijkere en meer doeltreffende belastinginning. Ieder beleidsplan van de minister van Financiën bevat wel een plan om de fiscale fraude en andere belastingbesparende technieken te bestrijden. “Regering trekt ten oorlog tegen fraudeurs” kopte De Morgen onlangs nog.³¹ *“De laatste jaren zijn er steeds meer die zich aan het systeem onttrekken. Vooral de hoge inkomens. Zij kunnen zich adviseurs en fiscalisten permitteren. Zij zijn in staat allerlei constructies op te zetten. Dat is fundamenteel onrechtvaardig.”* Aldus Staatssecretaris voor fraudebestrijding CROMBEZ. ANTHONISSEN, gewestelijk directeur van de Bijzondere Belastinginspectie heeft het ook over het oneerlijke aspect van de belastingverdeling. *“De fiscale druk is in 12 jaar Reynders onverminderd op 46% gebleven, maar de verdeling ervan is oneerlijker geworden. De loontrekkenden en de kleine zelfstandigen die braaf hun belastingbrief invullen, betalen 5% meer, de grote bedrijven betalen vrijwel niets meer. De belastingen hebben de bedoeling om te herverdelen, maar als we niet opletten herverdelen we in de foute richting.”*³²

9. CONCLUSIE – Iedereen is het er min of meer over eens dat een eerlijk belastingstelsel onderdeel is van een moderne en democratische beschaving. Hoe dit moet worden gerealiseerd en in welke mate die eerlijkheid moet worden nagestreefd vormt een grotere discussie. De enen zijn een fervent voorstander van de keuze van de minst belaste weg, waarbij iedereen het recht heeft om zoveel mogelijk belastingen op een legale manier te ontwijken, en waarbij de wetgever de achterpoortjes maar moet sluiten als men deze fenomenen wil aanpakken. Anderen zetten dan weer hoger in op een strengere aanpak van allerlei belastingbesparende maatregelen die leiden tot een ongelijke en inefficiënte belastingheffing, bijvoorbeeld door het invoeren van een algemene antimisbruikbepaling, of door het opdringen van een ‘werkelijke mentaliteitswijziging’ inzake het betalen van belastingen. Er zijn ook auteurs die pleiten voor een verregaande vereenvoudiging van het belastingstelsel, waardoor er minder fiscale planning mogelijk zou zijn. In het laatste hoofdstuk wordt hierop dieper ingegaan.

Alvorens met de bespreking van de algemene antimisbruikbepaling van start te gaan, worden enkele begrippen uitgelegd, waarvan het noodzakelijk is de betekenis te begrijpen voor het verdere verloop van deze masterproef.

²⁸ P. GOEMINNE, “Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige”, *RW* 1987-88, 587.

²⁹ H. GEEROMS, *De fiscale fraude*, Davidsfonds, Leuven, 1986, 88.

³⁰ F. VANISTENDAEL, “Belastingontduiking en –vermijding, wordt het fiscale landschap vertekend?” *AFT*, 1 jan 2010, 1.

³¹ J. OOSTERWAAL “Regering trekt ten oorlog tegen fraudeurs”, *De morgen*, 21 januari 2012, 10-11.

³² J. OOSTERWAAL “Regering trekt ten oorlog tegen fraudeurs”, *De morgen*, 21 januari 2012, 10-11.

AFDELING 2. BEGRIPPEN

§1. BELASTINGONTWIJKING, BELASTINGONTDUIKING, KEUZE VAN DE MINST BELASTE WEG³³

10. BELASTINGONTWIJKING - Belastingontwijking kan worden omschreven als het gedrag - doen of laten - van de belastingplichtige waarbij men buiten de wettelijke toepassingsvoorwaarden blijft die vervuld moeten worden om een belastingsschuld of een grotere belastingsschuld in zijn hoofde te doen ontstaan, maar waarbij men toch geen enkele wettelijke bepaling overtreedt.³⁴ Aangezien men zich in een positie plaatst waar de fiscale wet geen (of minder) belastingheffing oplegt, blijft de belastingplichtige gevrijwaard van belastingheffing. Krachtens het legaliteitsbeginsel *in fiscalibus* worden immers slechts belastingen geheven op grond van wettelijke bepalingen. Daaruit volgt dat alles vrij is van belastingen, tenzij de fiscale wet anders bepaalt. Analogieredeningen en dergelijke zijn uit den boze. Zie ook randnummer 12 over de keuze van de minst belaste weg.

11. BELASTINGONTDUIKING - Bij belastingontduiking, ook wel belastingfraude of fiscale fraude genaamd, bevindt de belastingplichtige zich in de voorwaarden waarin hij een bepaalde belasting verschuldigd is en tracht hij door zijn doen of laten, telkens in strijd met de fiscale wet, aan de belasting te ontkomen. Het grote verschil met belastingontwijking, is het aanwezig zijn in hoofde van de belastingplichtige van een optreden dat een inbreuk op de fiscale wet uitmaakt.

Het resultaat van beide situaties, belastingontwijking en -ontduiking bestaat erin dat er geen of minder belasting verschuldigd is, waarbij er bij belastingontwijking geen schending is van de fiscale wet. Dit verschil is van cruciaal belang. Het verklaart waarom belastingontduiking ongeoorloofd is en belastingontwijking niet. Maar in de praktijk is deze grens niet steeds duidelijk te trekken.

12. KEUZE VAN DE MINST BELASTE WEG - De grondslag van de belastingplichtige om de minst belaste weg te kiezen ligt vervat in twee beginselen.

Eenzijds in het grondwettelijk verankerde fiscaal legaliteitsbeginsel waaruit wordt afgeleid dat alles vrij is van belasting tenzij die wet, die de enige bron van belastingen is, anders bepaalt.³⁵ Het kan ook krachtig zo worden gesteld : “Al de wegen die niet door de fiscale wet afgesloten zijn, mogen vrij bewandeld worden. Indien de wetgever “uitwegen” heeft gelaten, dan behoort het niet aan de administratie of aan de rechter die uitwegen dicht te maken; dat moet de wetgever maar zelf doen.”³⁶

Anderzijds vinden we grondslag in de principiële civielrechtelijke vrijheid van contracteren. Dit beginsel houdt in dat partijen vrij zijn om te contracteren op de door hen gekozen wijze welke hen het voordeligst lijkt.

Dit alles heeft tot gevolg dat de belastingplichtige soms op een legale manier minder of geen belastingen verschuldigd is, terwijl dit helemaal ingaat tegen de bedoeling van de wetgever om deze of gene

³³ B. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking”, *AFT* 2010, afl. 3, 4-42.

³⁴ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later, Gent, Larcier, 2008, 5 en 19, nrs. 1 en 16.

³⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 19-20, nr.7.

³⁶ A. TIBERGHEN, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 386, nr. 565.

situatie te belasten. De wetgever, administratie en rechtspraak heeft vervolgens randvoorwaarden en (vermeende) beperkingen aan het principe van de keuze van de minst belaste weg aangebracht, al dan niet met succes.³⁷ De invoering van de algemene antimisbruikbepaling in artikel 344§1 van het WIB 92 is hier een voorbeeld van.³⁸ Invoering van deze bepaling was een reactie op een evolutie in de rechtspraak waar de administratie telkens bot ving indien zij trachtte dit principe van de keuze van de minst belaste weg, waar al dan niet misbruik van werd gemaakt, in te perken of af te vlakken.

§2. SIMULATIE

13. SIMULATIE – Simulatie, ook wel veinzing genaamd, is van oorsprong een begrip uit het privaatrecht. In dat opzicht ligt simulatie voor wanneer de partijen een schijnbare akte stellen waarvan zij overeenkomen de gevolgen teniet te doen of te wijzigen door een andere, geheim gebleven (schriftelijke of mondelinge) overeenkomst.³⁹ Er is er dus duidelijk sprake van twee overeenkomsten. Enerzijds de geveinsde overeenkomst, die naar buiten toe wordt afgesloten en die de verhouding tussen de partijen schijnt weer te geven, en anderzijds een tweede overeenkomst die de werkelijke verhouding tussen de partijen regelt.

In het fiscaal recht geldt in principe hetzelfde, daar het privaatrecht ook op het fiscaal recht van toepassing is zolang dat laatste er niet van afwijkt.⁴⁰ Er wordt evenwel steeds teruggegrepen naar de definitie die het Hof van Cassatie eraan heeft gegeven in het arrest Brepols. Er is geen verboden simulatie ten aanzien van de belastingadministratie noch fiscale fraude wanneer, ten einde een gunstiger fiscaal regime te genieten, de partijen, gebruik makend van de vrijheid van overeenkomsten af te sluiten maar zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, akten opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan de akten geven niet de meest normale is. Anders dan in het privaatrecht is er hier geen sprake van een geveinsde en werkelijke overeenkomst. Voor de volledige bespreking van het Brepols-arrest zie randnummer 19.

Wanneer dus niet alle gevolgen van de gestelde handelingen worden gerespecteerd door de belastingplichtige ligt er simulatie voor. Dat niet respecteren van alle gevolgen kan zich uiten in een schending van de wet, maar is geenszins noodzakelijk.

§3. WETSONTDUIKING

14. BURGERLIJK RECHT – Naast de principes van belastingontwijking, belastingontduiking en simulatie moet goed het onderscheid worden gemaakt met wetsontduiking, ook wel *fraus legis* genaamd. We spreken over wetsontduiking in het privaatrecht wanneer een voorschrift van dwingend recht een bepaald resultaat heeft willen verbieden of reglementeren en iemand zich met ontduikingsopzet, door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, in een toestand plaatst, die de verboden of gereguleerde toestand zeer dicht benadert.⁴¹ Alhoewel hierover ook lang onduidelijkheid bestond, is dit principe in het privaatrecht aanvaard, en

³⁷ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 30-51.

³⁸ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 51-54.

³⁹ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 9.

⁴⁰ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 22.

⁴¹ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 26.

wel als een algemeen rechtsbeginsel.⁴² Dit wordt ook wel eens het substance over form-principe genoemd. Al zijn er nog steeds tegenstanders van de wetsontduiking in het privaatrecht.⁴³ Het algemeen rechtsbeginsel van de wilsautonomie zou zich verzetten tegen het zich onderwerpen aan gebiedende of verbiedende wetsbepalingen. Men zou slechts gebonden zijn aan een wet wanneer zijn toepassingsvoorwaarden vervuld zijn. Bovendien zou vaagheid en onduidelijkheid in het recht worden geïntroduceerd op die manier.

15. FISCAAL RECHT – In fiscale termen zou wetsontduiking dan betekenen dat men met omzeilingsopzet de normaal toepasselijke fiscale wet frustreert middels het stellen van op zichzelf geoorloofde en ongeveinsde rechtshandelingen, die echter een rechtstoestand in het leven roepen die de door de fiscale wet belastbaar gestelde toestand zeer dicht benadert.⁴⁴ In het fiscaal recht ligt deze theorie echter nog veel moeilijker, aangezien verscheidene auteurs het principe van de wetsontduiking onverenigbaar achten met het legaliteitsbeginsel.⁴⁵ Men kan niets belasten zolang dit niet door de wetgevende macht is vastgesteld. En daaraan is bij wetsontduiking niet voldaan. Doel en strekking miskennen van de fiscale wet is onvoldoende om een belasting te vestigen.⁴⁶

Anderen, met name SCAILTEUR⁴⁷ en MATTHIJS⁴⁸ verdedigen deze zienswijze niet, die evenwel geen weerklink vond in de rechtspraak en de toenmalig heersende rechtsleer. Ook de in de jaren zeventig ontstane economische werkelijkheidsvereiste werd niet gevolgd door de rechtspraak.

16. RECHTSLEER – VAN CROMBRUGGE stelde bij de invoering van de algemene antimisbruikbepaling dat de wetgever door hiermee het leerstuk van de wetsontduiking heeft ingevoerd in het fiscaal recht, zij het onder strikte voorwaarden.⁴⁹ Maar zelfs onder strikte voorwaarden zou zij in strijd zijn met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel.⁵⁰ Dat beginsel, dat voorschrijft dat enkel belasting mag worden gevestigd door een wet impliceert immers een verbod op belasting heffen naar analogie, waar men zich wel aan zou vergrijpen als men toepassing maakt van een doel en strekking-redenering.⁵¹ Krachtens artikel 344§1 WIB 92 wordt immers belasting geheven volgens de normaal belastbare grondslag, en niet op de door de partijen gekozen grondslag. Een heleboel andere gezaghebbende auteurs hebben zich hierover ook al uitgesproken.

MALHERBE verklaart het als volgt: “ (...) *Belgian tax law does not in its present state pursue any higher goal than to assess tax according to the wording of the law, whereas, for example, the laws of divorce, competence or inheritance, the laws of corporations or insolvency aim at organizing society along certain definite lines. Perhaps, some day, a preamble may appear to the Belgian tax code stating that it seeks to achieve a redistribution of wealth, and the stimulation of growth or full-employment. Until then, the addition of such*

⁴² Cass. 14 november 2005, *RW* 2007-2008, 486.

⁴³ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 31-32.

⁴⁴ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 275.

⁴⁵ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 30.

⁴⁶ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 273.

⁴⁷ C. SCAILTEUR, “La fraude légale”, *Rec. Gén. Enr. Not.*, 1955, 289 ; “Fraude à la loi en droit fiscal”, *Rec.gén. Enr. Not.*, 1959, 177 e.v.

⁴⁸ J. MATTHIJS, “wetsontduiking”, *RW*, 1955-56, kol. 109.

⁴⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21e eeuw”, in *Actuele fiscale thema's*, S. VAN CROMBRUGGE, (ed.), Kalmthout, Biblo, 2007, 82.

⁵⁰ S. VAN CROMBRUGGE, “Regering begeeft zich op met economische werkelijkheid op glibberige grondwettelijke paden” *Fiskoloog*, 22 april 1993, 1.

⁵¹ Zie randnummers 35 tot 49 over de modaliteiten van de herkwalficatie.

*general precepts to statutes may not be considered as having any legal impact. Thereafter, however, an official goal will substitute the economic freedom of individuals and corporations.*⁵² Men dient zich met andere woorden niet te bekommeren om de maatschappelijke gevolgen van het al dan niet heffen van de belasting. Alleen strikt juridische overwegingen zijn van tel. In dergelijk systeem is dan ook geen plaats voor *fraus legis*. Aan de fiscale wet wordt als dusdanig geen ordenende functie toegeschreven.

RENAULD zegt hierover dat, omwille van de technische eigenheid van het fiscaal recht, dit recht niet kan worden gebruikt voor oneerlijke of immorele doeleinden.⁵³

Ik kan mij moeilijk vinden in de visies van MALHERBE en RENAULD. De belastingheffing heeft wel degelijk een ordenende functie. Zij belast zaken waar zij het opportuun acht dat er wordt bijgedragen. Zo belast zij de hoogste inkomens het meest en worden allerlei verminderingen toegekend aan bevolkingsgroepen die een duwtje in de rug kunnen gebruiken. Bijvoorbeeld de grote gezinnen. Met de inkomsten die zij genereert doet zij aan herverdeling, en dit in het algemeen belang. Er wordt gesproken over fiscaal sturingsbeleid. De laatste jaren ziet men deze gedachte trouwens meer en meer : via de fiscaliteit beleid voeren om maatschappelijke fenomenen te stimuleren of af te remmen. Denken we maar aan de werkbonus, belastingverminderingen voor energiebesparende uitgaven, belastingverminderingen voor dienstencheques om zwartwerk tegen te gaan, de notionele interestaftrek, ... Of dit een goede evolutie is, valt overigens te betwijfelen, aangezien ze de eenvoud en transparantie van het fiscaal recht niet ten goede komen.

17. NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING - Interessant om op te merken is dat er een nieuwe antimisbruikbepaling zit aan te komen die wel eens heel erg dicht zou durven aanleunen tegen het misbruikbegrip. Er zou een herkwalficatie mogelijk zijn wanneer de administratie ‘fiscaal misbruik’ kan aantonen, dat zou voorliggen wanneer de belastingplichtige zich in een bepaalde positie plaatst waardoor doel en strekking van een fiscale bepaling worden miskend. Voor de volledige bespreking van deze nieuwe wending, zie hoofdstuk 6.

AFDELING 3. EVOLUTIE IN DE RECHTSPRAAK

18. OVERZICHT - In vorige afdeling hebben we de algemene problematiek van de voortdurende strijd tussen belastingplichtige en belastingadministratie besproken.⁵⁴ Hoe gaat de rechtspraak om met deze voortdurende spanning? We bespreken de hele evolutie en het is deze evolutie die uiteindelijk heeft geleid tot de invoering van de algemene antimisbruikbepaling in 1993.

§1. BREPOLS-DOCTRINE

19. FEITEN & RECHTSPLEGING - Mijlpaalarrest in deze materie is het Brepols-arrest⁵⁵ van 6 juni 1961 dat het begrip ‘simulatie’ definieert in het Belgisch fiscaal recht.

⁵² J. MALHERBE, “Simulation, *fraus legis* and business purpose under Belgian tax law”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1987, 397.

⁵³ M. J-G. RENAULD, “Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge”, *Ann. Dr. Sc. Pol.* 1954-55, 223 en 229.

⁵⁴ Onder Afdeling 1. Ontstaansreden antimisbruikbepaling.

⁵⁵ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082, *RGEN* 1962, nr.20419, noot C.S.

De concrete feiten van dit arrest waren als volgt. SA Etablissements Brepols, die een handelsactiviteit had en winsten genereerde, deed op een gegeven ogenblik een inbreng van haar volledige handelsactiviteit in een nieuwe vennootschap, de SA Usines Brepols. Tegelijkertijd werd een belangrijke lening toegestaan aan deze laatste. De interestlast van die lening was dermate hoog dat quasi de volledige winst van SA Usines Brepols daaraan werd opgesoupeerd. Zij betaalde hierop geen belasting. De SA Etablissements Brepols werd evenwel belast op de ontvangen interesten, maar die waren indertijd belast aan een verlaagd tarief inzake roerende inkomsten. De techniek die werd toegepast had met andere woorden tot doel om een bedrijfsinkomen om te vormen tot een lager belast roerend inkomen. De Administratie kon zich hiermee niet verzoenen en oordeelde dat de belastingplichtige louter had gehandeld om de belastingdruk te doen dalen. Aanvankelijk werd zij in het gelijk gesteld door het Hof van Beroep te Brussel. Dat meende dat de overeenkomsten die tussen de partijen waren afgesloten, blijk gaven van wetsontduiking. Omdat ze waren aangegaan met het voornaamste doel om de fiscale last te verlagen.⁵⁶

Het Hof van Beroep werd echter teruggefloten door het Hof van Cassatie dat in zijn arrest van 6 juni 1961 het volgende stelde : *“Il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, en utilisant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont ils acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu’elles leurs donnent n’est pas la plus normale.”*

20. DEFINITIE - In het Nederlands geeft dit de volgende definitie van het begrip simulatie: *“Er is geen verboden simulatie ten aanzien van de belastingadministratie noch fiscale fraude wanneer, ten einde een gunstiger fiscaal regime te genieten, de partijen, gebruik makend van de vrijheid van overeenkomsten af te sluiten maar zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, akten opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan de akten geven niet de meest normale is.”*

21. GEVOLGEN - Uit deze definitie kunnen een aantal belangrijke aspecten worden gedistilleerd:

Ten eerste speelt de bedoeling van de partijen geen doorslaggevende rol. Men mag wel degelijk als doel hebben een gunstiger fiscaal regime bekomen. Ook dat het doel van de fiscale wet daardoor kan geschonden zijn, is geen probleem.

Ten tweede moeten alle gevolgen van de akte worden geëerbiedigd. Het komt erop neer dat het verboden is om een wettelijke bepaling te schenden. Wanneer deze zou worden geschonden, op welke manier ook, kan de rechter zich op simulatie beroepen, en belasting heffen volgens de ontweken grondslag.

En een derde belangrijke vaststelling is dat het dus zeker niet verplicht is de meest normale weg te volgen, lees, de weg die leidt naar de normale en in beginsel hogere belastingheffing.

§2. THEORIE VAN DE ECONOMISCHE WERKELIJKHEID

22. ECONOMISCHE WERKELIJKHEID - Het is duidelijk dat de fiscus in het Brepols-arrest een serieuze tik had gekregen. Men aasde op revanche. Deze kwam er in de vorm van de ontwikkeling van de theorie van de economische werkelijkheid. Niet een sluitende juridische constructie is determinerend, maar de economische en

⁵⁶ Brussel 25 maart 1959, *RGEN* 1960, nr. 20287, *Rev. Fisc.* 1960, 252.

commerciële werkelijkheid. Alhoewel er zeer goede redenen zijn voor dergelijke theorie botst zij tegen het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken geponeerd in artikel 170 GW dat stelt dat geen belasting mag worden ingevoerd dan door de wet. Daaruit volgt dat alles vrij is van belastingen, tenzij de wet anders bepaalt. Zoals reeds meermaals vermeld wordt dit beginsel strikt geïnterpreteerd zodat er voor economische overwegingen geen plaats is.

Aanvankelijk oogste deze redenering in de rechtspraak toch succes. In een aantal gevallen waarin het Hof van Beroep⁵⁷ de taxatie had toegestaan op grond van de economische werkelijkheid werden deze arresten door Cassatie⁵⁸ niet verbroken. Een zaak had betrekking op de opslorping van een winstgevende vennootschap door een verlieslatende vennootschap, waarbij werd geoordeeld dat het ging om “een constructie zonder bedrijfseconomische grondslag”. Maar toch moet worden besloten dat deze theorie nooit uitdrukkelijk is aanvaard door het Hof van Cassatie. Als het Hof deze redenering dan al eens toeliet was dat veeleer te wijten aan het feit dat de beslissingen gesteund waren op feitelijke appreciaties waarvoor het Hof van Cassatie niet bevoegd is, of aan de beperktheid van de ingeroepen Cassatiemiddelen. Later dan schoof Cassatie de theorie dan uitdrukkelijk opzij⁵⁹. Ook in de rechtsleer vindt zij bijna geen voorstanders.⁶⁰

§3. VERDERE VERFIJNINGEN VAN DE BREPOLS-DOCTRINE

23. VERFIJNINGEN - Sindsdien werd de Brepols-doctrine consequent gehandhaafd door het Hof van Cassatie. In de loop der jaren werden echter wel wat verfijningen en aanvullingen aangebracht.⁶¹

In het arrest ‘Aux Vieux Saint-Martin’ ging Cassatie nog een stap verder dan het Brepols-arrest door toe te laten dat het *enige* doel van de belastingplichtige gelegen is in de bedoeling om de fiscale lasten te verminderen. Er is met andere woorden geen enkele andere verantwoording nodig voor het stellen van een bepaalde handeling.⁶²

Uit het arrest ‘Interlabel’⁶³ kan worden afgeleid dat niet iedere wettelijke bepaling de facto leidt tot simulatie, iets wat voordien door de omgekeerde interpretatie van de definitie uit het Brepols-arrest wel zo werd geacht. In casu had een bestuurder een onroerend goed verkocht aan zijn vennootschap, waarbij de verkoopprijs op de rekening-courant van de bestuurder werd geboekt. De notariële akte werd evenwel slechts drie jaar na afloop geregistreerd, waaruit de fiscus oordeelde dat de juridische gevolgen van de handeling niet werden aanvaard door de partijen, wat hem deed concluderen tot simulatie. Deze zienswijze werd gevolgd door het Hof van Beroep, doch niet door Cassatie. Een laattijdige bekendmaking aan derden hield volgens het Hof niet in dat de overeenkomst zelf was gesimuleerd.

⁵⁷ Bijvoorbeeld : Antwerpen 2 maart 1978, *JDF* 1979, 344, noot P. MALHERBE, *Bull. Bel.* 1981, 53.

⁵⁸ Cass. 7 december 1979, *AFT* 1980, 249, *Bull. Bel.* 1981, 59, *JDF* 1980, 154, *Pas.* 1980, I, 446.

⁵⁹ Cass. 29 januari 1988, *FJF* nr.88/73, *AFT* 1988,220, noot P. VANVELTHOVEN, *JDF* 1988, 338, noot J. MALHERBE en L. DE BROE, *TRV* 1988, 198, noot A. HAELTERMAN.

⁶⁰ J. DEFOORT, “De simulatie voorbij”, in *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 113; F. VANISTENDAEL, “De werkelijkheid in het belastingrecht”, in *Liber Amicorum F. Dumon*, Deel II, Antwerpen, Kluwer, 1983, 1069; J. KIRKPATRICK, “Le Précis de droit fiscal des professeurs Coppens et Bailleux et leur conception de la simulation en matière d’impôts sur les revenus”, *JT* 1986, 293-294.

⁶¹ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 12- 15.

⁶² Cass. 23 december 1993, *FJF* nr. 94/24, *AFT* 1994, 156, noot M. MOHR; Cass. 9 maart 1998, *FJF* nr. 98/125, *Fisc. Act.* 1998, nr. 22, 7, weergave F. DESTERBECK.

⁶³ Cass. 19 november 1998, *TFR* 1999, nr.168, 492, noot L. HERTECANT.

In het ‘apothekersarrest’⁶⁴ werd verijnd dat inbreuken op de openbare orde ter ontwijking van belastingen wel steeds de niet-tegenstelbaarheid van rechtsregelen tot gevolg heeft. In deze gevallen kan wel steeds schending van de fiscale wet worden ingeroepen door de belastingadministratie. In casu werd een apotheek overgedragen waarbij de overnameprijs werd bepaald in strijd met de bepalingen van het K.B. van 13 april 1977 ; die regels zijn van openbare orde⁶⁵.

HOOFDSTUK 2. INVOERING VAN DE WETTELIJKE ALGEMENE ANTIMISBRUIKBEPALING.

24. WETTELIJKE TUSSENKOMST - Voorgaande evolutie, van Brepols, over economische werkelijkheid naar verfijningen van de Brepols-doctrine, maakt duidelijk dat de rechtspraak de administratie ongunstig gestemd was. In Au Vieux Saint-Martin werd de keuze van de minst belaste weg dan ook heel ruim doorgetrokken door te stellen dat het de belastingplichtige toegelaten was om overeenkomsten af te sluiten indien deze overeenkomsten als enig doel hadden om de belastingdruk te verlagen. De voortdurende mislukkingen voor de fiscus waren dan ook dé rechtstreekse aanleiding voor de wetgever voor het invoeren van een algemene antimisbruikbepaling, artikel 344, § 1 WIB 1992, ingevoegd door de Wet van 22 juli 1993 ⁶⁶. Deze luidt als volgt:

*“Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.”*⁶⁷

25. REACTIE TEGEN BREPOLS – Een lezing van deze tekst maakt duidelijk dat de algemene antimisbruikbepaling er is gekomen als reactie op de Brepols-doctrine. Zij kan immers worden toegepast indien men geen enkele inbreuk vaststelt op een wettelijke bepaling en men alle gevolgen heeft aanvaard, alsook wanneer de doelstelling van de belastingplichtige gelegen is in het bekomen van een fiscaal gunstiger regime. Op deze manier heeft de wetgever getracht de fiscus een krachtig wapen te geven in de strijd tegen belastingbesparende constructies.

AFDELING 1. DOEL

26. DOEL - En dat is dan meteen ook het doel van deze nieuwe bepaling, met name een herkwalificatie mogelijk maken van een juridische constructie indien dit om billijkheidsredenen gerechtvaardigd is.⁶⁸ Of anders gesteld, juridische manoeuvres uitsluitend gesteld om belasting te ontwijken, kunnen worden bestreden via 344§1 WIB 92. We komen later terug op de vraag of de bepaling hier wel degelijk in geslaagd is, maar van meet af aan moet

⁶⁴ Cass. 5 maart 1999, *FJF* nr. 99/93, *AFT* 1999, 213, weergave I. DE TROYER, *TFR* 1999, nr. 169, 616, noot M. GHYSELEN.

⁶⁵ K.B. 13 april 1977 tot vaststelling van de regels die toelaten de waarde van de overdracht van apotheken vast te stellen en toezicht uit te oefenen op deze overdracht.

⁶⁶ *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 762/1, 2.

⁶⁷ Art. 16,2° Wet 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, *BS* 26 juli 1993.

⁶⁸ *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 762/2, 37.

worden gesteld dat deze bepaling tegenstand kreeg van alle fronten. Niet in het minst als gevolg van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel en het daaruit volgende principe van een strikte interpretatie van de fiscale wet.⁶⁹

27. OVERZICHT - Na een bespreking van de toepassingsvoorwaarden wordt dieper ingegaan op de concrete invulling van dit principe in de praktijk, een verhaal dat een hele evolutie doormaakte, met een voorlopig eindpunt op 10 juni 2010.

AFDELING 2. TOEPASSINGSVOORWAARDEN

28. OVERZICHT - Concreet moet er in drie stappen worden gewerkt. Deze redenering vinden we ook terug in de circulaire die handelt over de toepassing van artikel 344§1 WIB 92⁷⁰. De belastingadministratie moet vooreerst aantonen dat de juridische kwalificatie van de akte (of akten) ingegeven is door een fiscaal oogmerk. Vervolgens zal zij de voorliggende akte(n) herkwalficeren rekening houdend met de vastgestelde rechtshandelingen, waarbij zij geen afbreuk mag doen aan de werkelijk vastgestelde feiten. En ten laatste moet de belastingplichtige in de mogelijkheid worden gesteld om aan te tonen dat de juridische kwalificatie verantwoord is door rechtmatige financiële en/of economische behoeften.

§1. BEWIJS VAN FISCALE MOTIEVEN IN HOOFDE VAN DE BELASTINGPLICHTIGE

A. HET ONTWIKKINGSMOTIEF

29. BESPARINGSOOGMERK - Op de belastingadministratie rust de plicht tot het vaststellen van een ontwijkingsmotief in hoofde van de belastingplichtige. De notie ‘belastingontwijking’ wordt in de wettekst niet gedefinieerd. Volgens FAES moet zij worden opgevat in haar traditionele betekenis, met name het streven van een belastingplichtige om de fiscale last te omzeilen of althans te verminderen middels het stellen van reële daden, in casu het aanwenden van een juridische vormgeving, waarvan alle gevolgen worden aanvaard, maar waardoor hij zich buiten de wettelijke toepassingsvoorwaarden plaatst.⁷¹ Op de administratie rust met andere woorden de plicht tot het verstrekken van het bewijs van fiscale motieven bij de juridische kwalificatie van de akte of opeenvolgende akten.

De parlementaire voorbereidingen stellen het volgende : *“In antwoord op de opmerkingen van de Raad van State wenst de Regering te verduidelijken dat de belastingplichtige het recht behoudt om de minst belaste weg te kiezen voor het verwezenlijken van economisch verantwoorde verrichtingen en dat de tekst van het ontwerp enkel strekt tot het tegengaan van de voortdurende stijging van ontwijkingsmechanismen die tot uiting komen in juridische kwalificaties die alleen bedoeld zijn om de belasting te ontwijken.”*⁷² Hieruit volgt ook zeer duidelijk dat het geenszins de bedoeling was om een zogenaamde ‘substance over form’ of ‘economische werkelijkheids’-benadering in te voeren, waarbij de belastingheffing zou aanknopen bij de door de wetgever

⁶⁹ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2010, 23.

⁷⁰ Circ. Nr. Ci. D. 19/453.895 van 6 december 1993, *Bull. Bel.* 1994, nr. 735.

⁷¹ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 69.

⁷² *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 762-1, 2; zie ook: *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 762-2, 3 en 36.

beoogde realiteit en niet bij de in afwijking daarvan bestaande juridische vormgeving en waar bijgevolg elk vereiste van ontwijkingsmotief overbodig zou zijn⁷³.

B. BEWIJSLAST

30. BEWIJSLAST - Een meer heikel punt is de draagwijdte van de bewijsplicht : moet de fiscus bewijzen dat er *uitsluitend* fiscale overwegingen hebben meegespeeld of is *mede* fiscale overwegingen voldoende? Dit is een essentieel gegeven voor de mogelijke slaagkansen van de fiscus. De parlementaire voorbereidingen munten hierin uit in onduidelijkheid. Enerzijds wordt gesteld : “(...) dat de door de partijen aan de akten verleende kwalificatie er enkel toe strekt de belasting te ontwijken”, wat elders dan weer geformuleerd wordt als “De minister verklaart dat rechtmatige financiële of economische behoeften (...) en een fiscaal oogmerk naast elkaar kunnen bestaan.”⁷⁴ Toch moet worden aangenomen dat het gaat om handelingen die er *uitsluitend* toe strekken de belastingen te ontwijken.⁷⁵ Deze zware bewijslast wordt wel enigszins genuanceerd in de verdere parlementaire voorbereiding.

31. BEWIJSMIDDELEN - Uit artikel 344§1 WIB 92 blijkt dat dit bewijs kan geleverd worden door alle middelen van recht, met uitzondering van de eed, hierbij refererend naar art 340 WIB 92. Het is waarschijnlijk dat dit bewijs voornamelijk geleverd zal worden door vermoedens, maar dit neemt niet weg dat het wel degelijk moet gaan om een reëel bewijs.

§2. WIJZIGING VAN DE JURIDISCHE KWALIFICATIE DOOR DE BELASTINGADMINISTRATIE

32. HERKWALIFICATIE - Het volstaat niet de juridische handeling niet-tegenstelbaar te verklaren, er moet ook een andere juridische kwalificatie in de plaats worden gesteld. Dit blijkt niet expliciet uit de tekst van de wet maar wordt wel algemeen aangenomen.⁷⁶ De voorbereidende werken hebben het bij de herkwalificatie over “*de hoeksteen van het nieuwe gebouw dat artikel 344§1 WIB 92 bouwt*”.⁷⁷ De herkwalificatie beoogt de door de partijen aan hun akte of akten gegeven juridische kwalificatie (die per hypothese belastingontwijkend is) te converteren in de juridische kwalificatie die de “logische” rechtsvorm had opgeleverd voor de door hen gestelde akte of akten. Het is op basis van deze nieuwe juridische kwalificatie dat er een belasting kan worden gevestigd.

33. OVERZICHT - Het is belangrijk te weten wat de voorwaarden (A) en modaliteiten (B) zijn van deze herkwalificatie en wat precies niet-tegenstelbaar kan worden gesteld. Bij dat laatste maken we een onderscheid tussen de herkwalificatie van één akte en de herkwalificatie van meerdere akten die een samenhangend geheel vormen. Na het overlopen van de wettelijke bepalingen zal het ook noodzakelijk zijn aandacht te besteden aan de

⁷³ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 271-281.

⁷⁴ *Parl. St. Senaat* 1992-93, nr. 762/2, 3 en 36 en *Parl. St. Senaat* 1992-93, nr. 762/1, 3.

⁷⁵ *Circ. Nr. Ci. D.* 19/453.895 van 6 december 1993, *Bull. Bel.* 1994, nr 735, randnr. 13.

⁷⁶ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Brussel, Larcier, 2008, 77.

⁷⁷ *Parl. St. Kamer* 1992-93, nr. 1072/8, 98.

interpretatie en de werkelijke draagwijdte van deze antimisbruikbepaling. Zij wordt namelijk door sommige auteurs bekritiseerd tot zelfs als een absurditeit aanzien.(C)⁷⁸

Het is duidelijk dat de wijziging van de juridische kwalificatie met voorsprong het grootste breekpunt is in ons hele betoog omtrent de algemene misbruikbepaling. Het is immers reeds *prima facie* duidelijk dat deze voorwaarden en modaliteiten moeilijkheden zullen geven om vervuld te raken, zoals ook zal blijken uit de evolutie in de rechtspraak.⁷⁹

A. VOORWAARDEN TOT HERKWALIFICATIE

34. JUISTE KWALIFICATIE DIE HERKWALIFICEERBAAR IS - Ten eerste moet de kwalificatie door de partijen gegeven ‘juist’ zijn. In België wordt immers steeds aanvaard dat de fiscus op grond van de werkelijke inhoud van de overeenkomst, de juiste kwalificatie in de plaats mag stellen van een door vergissing of onwetendheid onjuist gekwalificeerde rechtshandeling.⁸⁰ Aan een beroep op artikel 344§1 WIB 92 is in dergelijke gevallen geen nood.⁸¹ Vervolgens moet er een ontwijkingsmotief worden vastgesteld. Indien de administratie niet kan vaststellen dat de door de partijen gegeven juridische kwalificatie is ingegeven door het vereiste ontwijkingsmotief, vervalt hierdoor logischerwijs de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 en wordt de herkwalficatievraag zonder voorwerp. Indien het gaat om de herkwalficatie van afzonderlijke akten moet ook het bewijs worden geleverd dat zij eenzelfde verrichting tot stand brengen.⁸²

De tweede primordiale voorwaarde ligt op het vlak van de herkwalficeerbaarheid. Teneinde aanknopng te vinden met de ‘normaal’ toepasselijke belasting is vereist dat de aanvankelijk door de partijen gekwalificeerde inhoud wordt ingebed in een juridische kwalificatie die de belastbare grondslag herstelt, waarbij de gekwalificeerde inhoud wordt losgemaakt van de op belastingontwijking gerichte juridische kwalificatie, gegeven door de partijen die per hypothese niet de ‘normale’ juridische kwalificatie is. Indien dit juridisch onmogelijk is, vervalt de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling. In eenvoudige bewoordingen gezegd, de gestelde rechtshandeling moet kunnen worden geherkwalficeerd in een andere rechtshandeling zodat de belastinggrondslag wordt hersteld. Dit zal niet steeds mogelijk zijn, zoals zal blijken.

B. MODALITEITEN VAN DE HERKWALIFICATIE

35. OVERZICHT - Nadat is vastgesteld wat de voorwaarden zijn om tot herkwalficatie over te gaan, wordt onderzocht wat de modaliteiten zijn van de kwalificatie. Of anders gesteld, op welke wijze dient de herkwalficatie van de door de partijen gestelde akte of akten te gebeuren. De voorbereidende werken⁸³ helpen ons een handje verder. Het komt er op neer dat de ontweken fiscale norm (opnieuw) tot gelding moet worden

⁷⁸ Zie onder meer S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 83, nr. 15 en de voetnoten aldaar.

⁷⁹ Zie Hoofdstuk 3, randnummer 60.

⁸⁰ R. DEBLAUWE, “Recht en onzekerheid in de fiscale wetgeving, *RW* 1993-1994, 1213-1214.

⁸¹ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Brussel, Larcier, 2008, 70.

⁸² Zie ook infra randnummer 42 en 43.

⁸³ *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 662-2, 37-38.

gebracht op grond van ‘doel en strekking’ van die norm, met eerbiediging van de door de partijen beoogde rechtsgevolgen, waarbij de vraag wordt gesteld of deze rechtsgevolgen ‘identiek’ of ‘gelijksoortig’ moeten zijn.

36. DOEL EN STREKKING - Er moet dus in de eerste plaats worden nagegaan wat ‘doel en strekking’ is van de ontweken norm. Doel en strekking nagaan is een methode om te ontdekken wat de normaal toepasselijke wet zou zijn geweest als er geen ontwijkingsmotief was geweest.

Eenzijds wordt gekeken naar het resultaat van de effectief gestelde verrichting tussen de partijen. Daarna onderzoekt men wat het door die verrichting bereikte eindresultaat zou zijn geweest middels de ‘normale’ juridische vormgeving. Doel en strekking van die normaal toepasselijke fiscale bepaling vereisen dat gemelde gevolgen en gemeld eindresultaat mede onder zijn toepassing vallen, waardoor men die bepaling moet toepassen in dat geval, en niet een andere, ontwijkende bepaling. Deze door VAN CROMBRUGGE⁸⁴ voorgestelde benadering is gesteund op de reverse engineering- techniek⁸⁵, waarbij vanuit het eindresultaat wordt teruggeredeneerd naar de beginsituatie en wordt onderzocht wat de meest normale weg zou zijn om tot dat eindresultaat te komen. De ‘doel en strekking’-benadering wordt overigens ook bevestigd door het Grondwettelijk Hof dat in zijn arrest quasi letterlijk de bewoordingen van VAN CROMBRUGGE overneemt. AFSCHRIFT daarentegen hangt een strikt tekstuele interpretatie aan van artikel 344§1 WIB 92, waarbij er voor de ‘doel en strekking’-benadering geen plaats is.⁸⁶

Stelt zich dan de vraag naar de betekenis van ‘doel en strekking’ van de fiscale wet. FAES zegt daarover dat het achterhalen van doel en strekking zal dienen te gebeuren vanuit een essentieel op het gemeenrecht gestoelde rechtsvinding, tenzij in die gevallen dat het fiscaal recht daarvan uitdrukkelijk afwijkt, met als aanknopingspunt de wetsgeschiedenis van de aan de orde zijnde wettekst.⁸⁷ Wel merkt hij op dat dit onderzoek niet mag uitmonden in een soort ‘substance over form’- benadering, waarbij de belastingheffing aanknoopt bij de door de wetgever beoogde economische realiteit en niet bij de in afwijking daarvan bestaande juridische vormgeving. Dit moet verklaard worden vanuit het beginsel dat de fiscale wet van strikte interpretatie is, en dat alleen met economische realiteit kan worden rekening gehouden, wanneer zij werkelijk is ingebed in de strekking van de ontweken fiscale norm. Artikel 344§1 WIB 92 is niet opgesteld om onvolkomenheden in de wetgeving weg te werken, zij gaat enkel na wat werkelijk vervat ligt in de wet.

37. EERBIEDIGING RECHTSGEVOLGEN - Volgende stap in het herkwalificatieproces is dat de door de partijen beoogde (niet-fiscale) rechtsgevolgen moeten worden geëerbiedigd. De draagwijdte van artikel 344§1 WIB 92 strekt er enkel toe de met ontwijkingsopzet door de partijen gehanteerde juridische kwalificatie fiscaal inefficiënt te maken. De herkwalificatie is immers betrokken op de kwalificatie zelf, niet op de door de partijen gecreëerde

⁸⁴ S. VAN CROMBRUGGE “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 281, nr.17.

⁸⁵ Zie daarover : P. SMET, *Handboek Roerende Voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, 122, nr. 268; A. HAELTERMAN, “Economische werkelijkheidsvereiste : verplichting de meest belaste weg te bewandelen?”, *Fiscoloog* 1993, nr. 430, 3-4. Ook in de voorbereidende werken wordt naar deze werkwijze verwezen. “Door de nieuwe wetbepaling, die de juridische omschrijving buiten beschouwing laat, zal die controle in de andere richting worden gevoerd. De controleur zal voortaan van de feiten kunnen uitgaan met een vraag: om de akte te kwalificeren moet hij weten welke de gevolgen zijn van de operatie die hij vaststelt vanuit de feiten en welk het nagestreefde doel was.” *Parl. St. Senaat* 1992-93, nr. 762/2, 37.

⁸⁶ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 83.

⁸⁷ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 84.

rechtsgevolgen. Deze blijven intact en daarop wordt dan de ‘normale’ kwalificatie toegepast. Een voorbeeld maakt alles duidelijk. De juridische kwalificatie “verkoop” kan worden geherkwalificeerd, maar aan de gestelde verrichting zelf wordt niets veranderd. Het blijft gaan om een “overdracht tegen de betaling van een goed”. Dit laatste blijft wel tegenstelbaar aan de belastingadministratie.⁸⁸ Dit maakt de sanctieregeling van artikel 344§1 WIB 92 dan ook relatief beperkt. De nieuwe kwalificatie moet immers in overeenstemming zijn met de feiten die zich hebben voorgedaan (“overdracht tegen de betaling van een goed”). Er mag geen afbreuk worden gedaan aan de feiten. Alleen de ‘verrichting’ zelf mag worden geherkwalificeerd, met eerbiediging van de rechtsgevolgen. Aan de ‘titel’ van de gestelde handeling mag worden gesleuteld, maar aan de gestelde verrichtingen zelf mag niet worden geraakt.

38. GELIJKSOORTIG OF IDENTIEK? - De vraag waar tot op heden nog geen volledig helder en uitgekristalliseerd antwoord is gekomen is de vraag naar de *mate* waarin deze rechtsgevolgen moeten worden gerespecteerd. Wordt dit erg eng opgevat, dan zou dit betekenen dat artikel 344§1 WIB 92 haast nooit toepassing krijgt, aangezien een rechtshandeling in principe nooit voor meerdere kwalificaties in aanmerking komt. In het andere geval, waarin men dit breed zou opvatten en men ook soortgelijke rechtsgevolgen zou aanvaarden, is er veel meer te doen met deze antimisbruikbepaling. Deze vraag is reeds het voorwerp geweest van een heleboel vonnissen en (Cassatie)arresten waar de pendel nu eens in het voordeel overhelde van de belastingplichtige (en er dus een strenge interpretatie op nahield), dan eens in het voordeel van de fiscus. Deze evolutie in de rechtspraak behandelen we in hoofdstuk 3.

Uit een Cassatiearrest van 21 april 2005⁸⁹, en met ongeveer dezelfde bewoordingen uit een arrest van 22 november 2007⁹⁰, kan worden opgemaakt dat de administratie gemachtigd is over te gaan tot herkwalificatie indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Los van de vraag of Cassatie hierin correct is, rest de vraag wat de precieze betekenis is van deze ‘gelijksoortige’ rechtsgevolgen en de beoordelingsmarge hieromtrent. Deze vraag houdt ook ontegensprekelijk verband met de grondwettelijkheidsvraag (waarover vanaf randnummer 52 meer), waarbij, in de toepassing van de antimisbruikbepaling rekening moet worden gehouden met de keuze van de minst belaste weg, die voortvloeit uit artikel 170 GW en het beginsel van de vrijheid van contracteren. Dit alles doet besluiten dat de administratie slechts beschikt over een marginale toetsing en met andere woorden maar een gelijksoortigheid mag aanvaarden die redelijk is. In het andere geval zou er overgegaan zijn tot een bevoegdheidsoverdracht van de wetgevende en rechterlijke macht naar de uitvoerende macht en dit kan geenszins het geval geweest zijn. In alle geval wordt hierdoor aan rechtszekerheid ingeboet, maar een andere interpretatie zou van artikel 344§1 WIB 92 dode letter maken.

We moeten voor het verdere verloop een onderscheid maken tussen de herkwalificatie van één akte en deze van afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen. In de praktijk zal blijken dat een herkwalificatie quasi alleen in het tweede geval mogelijk blijkt.

⁸⁸ A. HAELTERMAN, “Economische werkelijkheidsvereiste: verplichting de meest belaste weg te bewandelen?”, *Fiscoloog* 1993, nr. 430, 1-4.

⁸⁹ Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, 39/1.

⁹⁰ Cass. 22 november 2007, *Fisc. Act.* 2007, 44/9.

1. HERKWALIFICATIE VAN ÉÉN AKTE

39. ÉÉN AKTE - Essentiële vraag is of aan de akte een andere juridische kwalificatie kan worden gegeven rekening houdend met de vastgestelde feiten. Als dit niet zo is, vindt artikel 344§1 WIB 92 geen toepassing. Indien wel mogelijk, kan de belastingadministratie kiezen voor de juridische kwalificatie die de belastinggrondslag herstelt (indien aan de eerste voorwaarde is voldaan). Maar in de praktijk echter is het heel uitzonderlijk dat voor dezelfde feiten verschillende juridische kwalificaties mogelijk zijn. Het is zeer moeilijk om de juridische kwalificatie te wijzigen zonder aan de rechtshandelingen zelf afbreuk te doen.

Sommigen stellen zelfs dat herkwalificatie in het geval van een enkelvoudige akte nooit mogelijk is, precies omwille van het uitgangspunt van artikel 344§1 WIB 92 “*dat de door de partijen gegeven juridische kwalificatie ‘juist’ is.*”⁹¹ Wanneer de kwalificatie immers verkeerd is, is de administratie steeds gerechtigd belasting te vestigen op de juiste grondslag.

Mijns inziens is het wel degelijk mogelijk dat artikel 344§1 WIB 92 in dit geval wordt toegepast, zij het inderdaad in uitzonderlijke omstandigheden. Te denken valt aan de herkwalificatie van proportionele inkopen van eigen aandelen in dividenduitkeringen.⁹² Een kwalificatie als dividenduitkering is zeker ook een ‘juiste’ kwalificatie van de feiten, maar zij zorgt voor een belastingontwijking waarbij er zich een toepassing van algemene antimisbruikbepaling opdringt. Een dividenduitkering heeft vaak⁹³ soortgelijke rechtsgevolgen waardoor een herkwalificatie mogelijk is. Zie verder in hoofdstuk 3 de evolutie in de rechtspraak hierover in het algemeen en hoofdstuk 5 over de inkoop van eigen aandelen in het bijzonder.

40. RECENTE RECHTSPRAAK - Heel recent sprak het Hof van Beroep te Antwerpen zich ook nogmaals uit over de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 over de herkwalificatie van één akte.⁹⁴ De fiscus trachtte een vruchtgebruik te herkwalficeren in een recht van opstal en werd daarin gevolgd door de bodemrechter.⁹⁵ Het Hof van Beroep te Antwerpen zag dit echter anders. Bij de vergelijking van de rechtsgevolgen komt men tot het besluit dat de rechtsgevolgen tussen enerzijds vruchtgebruik en anderzijds recht van opstal te wijd van elkaar verwijderd liggen. DELANOTE besluit dat de algemene antimisbruikbepaling – wat de herkwalficeerbaarheid van individuele akten betreft - in wezen enkel de gekunstelde en fiscaal geïnspireerde akten viseert waarvoor geen geëigend fiscaal stelsel voorhanden is en waarbij ze moeilijk is kwalificeren zijn als een welbepaalde type-akte. In die gevallen moet het aanvaardbaar zijn dat zij toch belast worden als handelingen die fiscaal wel belast worden, zolang de gevolgen ervan gelijksoortig zijn, teneinde te vermijden dat deze handelingen in de belastingvrijheid

⁹¹ J. KIRKPATRICK, “La requalification fiscale des opérations accomplies abusivement dans le seul but d’éviter l’impôt sous l’empire du nouvel article 344§1er du C.I.R. 92 introduit par la loi du 22 juillet 1993. Réflexions provisoires”, *CJ*, 50, nr. 6.

⁹² Waar bij een dividenduitkering een roerende voorheffing van 25% wordt opgelegd, was een inkoop van eigen aandelen vrijgesteld van belastingheffing. Vandaag is ook op een inkoop roerende voorheffing verschuldigd, doch nog steeds minder dan 25%.

⁹³ Men moet natuurlijk steeds de concrete omstandigheden van ieder geval bekijken om tot herkwalificatie te mogen besluiten.

⁹⁴ M. DELANOTE, “Vruchtgebruik kan niet worden geherkwalficeerd in een recht van opstal”, *Fisc. Act.* 2011, nr. 36/1-5.

⁹⁵ Rb. Antwerpen 23 december 2009, *Fisc. Act.* 2010, 6/1 en 40/1.

zouden vertoeven. Maar aangezien het WIB al zoveel juridische akten uitdrukkelijk belast, lijkt de herkwalficatie slechts zeer uitzonderlijk mogelijk.

41. BESLUIT – Herkwalficatie van individuele akten is zeer moeilijk en zal slechts uitzonderlijk aanvaard worden door de rechtspraak. Toch zal een herkwalficatie mogelijk zijn als de rechtsgevolgen heel erg dicht bij elkaar aanleunen en ook de andere voorwaarden tot herkwalficatie voldaan zijn. Rechtsgevolgen zullen in principe maar als gelijksoortig kunnen worden beschouwd voor akten die niet onder te brengen zijn onder een bepaalde type-akte, waarvoor dus ook geen geëigend fiscaal stelsel bestaat. Twee verschillende type-akten kunnen in principe niet gelijksoortige rechtsgevolgen hebben.

2. HERKWALIFICATIE VAN AFZONDERLIJKE AKTEN DIE EEN ZELFDE VERRICHTING TOT STAND BRENGEN

42. AFZONDERLIJKE AKTEN - In deze hypothese zijn er meer mogelijkheden. In dat geval is de juridische kwalificatie die de partijen hebben gegeven aan elk van de akten niet tegenstelbaar aan de fiscus, indien de afzonderlijke of opeenvolgende akten een zelfde verrichting tot stand brengen. Er moet evenwel worden aangetoond dat de akten vanuit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen. Dit is de toepassing van de Engelse ‘step by step’-doctrine waardoor een fiscale verrichting in totaliteit wordt bekeken door kunstmatige verdelingen op te heffen, zodat alleen rekening wordt gehouden met de verrichting die de partijen werkelijk willen⁹⁶. Hiernaar wordt ook uitdrukkelijk verwezen in de parlementaire voorbereiding.⁹⁷

De afzonderlijke akten moeten een ‘eenheid van bedoeling’ hebben, met name wanneer er op het ogenblik van het vaststellen van de eerste akte in de geest der partijen geen enkele waarschijnlijkheid bestaat dat de andere akte(n) niet zal (zullen) worden gesteld.⁹⁸ Het is door deze eenheid van bedoeling dat er zich een ondeelbare keten vormt. De bewijslast hiervoor ligt uiteraard bij de administratie. Eens de ‘eenheid van bedoeling’ komt vast te staan, machtigt artikel 344§1 WIB 92 de administratie, voor zover het ontwijkingsmotief voorligt en herkwalficatie met eerbiediging van de door de partijen beoogde rechtsgevolgen mogelijk is, de juridische kwalificaties te vervangen door één enkele juridische kwalificatie die soortgelijke rechtsgevolgen heeft als de afzonderlijk gestelde rechtshandelingen die een ondeelbare keten vormen.

43. WELKE GEVOLGEN RESPECTEREN? - Vraag blijft of nog steeds rekening moet worden gehouden met de vastgestelde feiten en rechtshandelingen, aangezien door deze “step by step” doctrine zonder twijfel een aantal zaken moeten worden genegeerd. Algemeen wordt aangenomen dat bepaalde feiten en handelingen die op een kunstmatige wijze werden verricht op weg naar het werkelijke doel opzij mogen worden geschoven, maar dat geen nieuwe zaken mogen worden toegevoegd bij herkwalficatie. Vroeger, voor de inwerkingtreding van deze bepaling, moest noodgedwongen een omweg worden gemaakt via de simulatieleer, waarbij het veinzingsbegrip werd gesubjectieerd : op grond van de bedoelingen van de partijen werd afgeleid dat deze niet alle gevolgen van hun handelingen hadden aanvaard. Gevallen die blijken het objectief criterium van de Brepolstoets geen

⁹⁶ J. VAN DIJCK, “Economische werkelijkheidsvereiste: toepassing van de Engelse “step by step” doctrine”, *Fiscoloog* 1993, nr. 432, 1-6 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Brussel, Larcier, 2008, 93-96.

⁹⁷ *Parl. St. Kamer* 1992-93, nr. 1072, 101; *Parl. St. Senaat* 1992-93, nr. 762-2, p. 38.

⁹⁸ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2003, 2^{de} édition, 401, nr. 520.

veinzing opleveren, kunnen alsnog onder de toepassing van artikel 344§1 WIB vallen voor zover de ‘eenheid van bedoeling’ komt vast te staan.

Op het herkwalficatievraagstuk wordt ook dieper ingegaan bij het overzicht van rechtspraak in hoofdstuk 3 en in de bespreking van het Cassatiearrest van 10 juni 2010 in hoofdstuk 4.

C. INTERPRETATIE DOOR DE RECHTSLEER.

44. PRECIEZE BETEKENIS? – De toepassingsvoorwaarden van artikel 344§1 WIB 92 werden besproken. Grote vraag blijft wat de precieze betekenis is van artikel 344§1 WIB 92, hoe dit principe kan worden ingepast in het huidige fiscaal systeem, en hoe zij enig nuttig gevolg kan ressorteren.

45. BEGRIPPEN AKTE EN JURIDISCHE KWALIFICATIE – Artikel 344§1 WIB 92 stelt dat de juridische kwalificatie die door de partijen wordt gegeven aan een akte, of aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, niet aan de administratie der directe belastingen kan worden tegengeworpen wanneer die verrichting is gesteld is om belasting te ontwijken. Het is nuttig om te weten wat precies moet worden verstaan onder ‘akte’ en onder ‘juridische kwalificatie’.⁹⁹

Een akte in het gemeen recht is een geschrift dat is opgesteld om tussen partijen als titel te dienen van een bepaalde rechtshandeling of de rechtshandeling zelf.¹⁰⁰ Volgens de voorbereidende werken duidt het begrip akte op de wilsuiting bestemd om rechtsgevolgen te creëren. Met akte bedoelt de wetgever dus eigenlijk de rechtshandeling zelf.¹⁰¹ Of zoals DELAHAYE het zegt : de rechtshandeling is het door de partijen gewild gesteld juridisch feit : ‘*substance*’.¹⁰²

De techniek van kwalificeren slaat op het onderzoek welke rechtshandeling past bij een bepaald feitencomplex, op basis van de werkelijke gemeenschappelijke wil.¹⁰³ Door een kwalificatie worden juridische gevolgen gekoppeld aan feitelijke gedragingen. Een verrichting kan verschillende juridische kwalificaties krijgen, afhankelijk van de precieze juridische gevolgen die de partijen er werkelijk mee beogen. Maar éénmaal dat is vastgesteld welke juridische gevolgen de partijen werkelijk hebben gewild, is er maar één juridische kwalificatie, diegene die door de wet wordt opgedrongen. Als men bepaalde gedragingen stelt, met een bepaalde wil, dan moeten daar bepaalde rechtsgevolgen aan worden gekoppeld, voorzien in de wet. En die ene juiste kwalificatie geeft meteen aan welke rechtshandeling gesteld is. De kwalificatie is dan weer het juridisch kleedje waarin de rechtshandeling verschijnt : ‘*the form*’.¹⁰⁴

46. VISIE RECHTSLEER - Dit in gedachte is VAN CROMBRUGGE van mening dat de formulering van artikel 344§1 WIB 92, volgens dewelke de partijen aan een rechtshandeling een juridische kwalificatie zouden geven een absurditeit is. Wanneer men niet meer spreekt van een verrichting, maar van een rechtshandeling (in de wet

⁹⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 76, nr. 12.

¹⁰⁰ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civile belge*, III, Brussel, Bruylant, 1967, nr. 715.

¹⁰¹ *Gedr. St. Senaat* 1992-93, nr. 762/1, 3.

¹⁰² T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 48.

¹⁰³ R. DEKKERS, *Handboek Burgerlijk recht*, II, Brussel, Standaard, 1971, nr. 110.

¹⁰⁴ T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 48.

‘akte’), is het proces van juridische kwalificatie reeds achter de rug.¹⁰⁵ Dit kon echter niet de bedoeling zijn geweest van de wetgever. In een poging de algemene antimisbruikbepaling toch enigszins wetsconform te interpreteren werden verschillende interpretaties voorgesteld. Een overzicht.

Ten eerste is er DELAHAYE die van oordeel is dat de niet-tegenstelbaarheid van de juridische kwalificatie, terwijl de rechtshandeling wel tegenstelbaar blijft, tot gevolg heeft dat er een onbenoemde rechtshandeling ontstaat die echter toch dezelfde blijft als de oorspronkelijke rechtshandeling en geen gevolgen kan hebben, die de wet voorbehoudt aan andere rechtshandelingen waarop uiteraard andere juridische kwalificaties van toepassing zijn.¹⁰⁶ Dat komt er op neer, zonder dat met zoveel woorden te zeggen, dat artikel 344§1 WIB 92 niet kan worden toegepast. En indien zij toch praktische toepassing zou vinden, zij een bron zal zijn van permanente onzekerheid.¹⁰⁷

Verscheidene andere auteurs zijn van mening dat herkwalificatie slechts mogelijk is wanneer er voor een rechtshandeling meerdere kwalificaties bestaan, die allen correct zijn.¹⁰⁸ Opnieuw is het vanuit theoretisch oogpunt enigszins absurd om van verschillende mogelijke kwalificaties te spreken voor een rechtshandeling. De juridische kwalificatie geeft precies aan welke rechtshandeling werd gesteld.

47. BESLUIT - Aldus kan de algemene antimisbruikbepaling in deze interpretatie enkel toepassing vinden in de gevallen van complexe verrichtingen, waarbij verscheidene rechtshandelingen een zelfde verrichting tot stand brengen. Tegenstanders van deze interpretatie zeggen dat deze interpretatie dreigt af te glijden naar een loutere toepassing van de klassieke simulatieleer, en betwijfelen of een complex van correct gekwalificeerde akten volgens de klassieke concepten vatbaar kan zijn voor een andere, unieke, maar al even correcte kwalificatie.

Mijns inziens is dit mogelijk. Twee aparte rechtshandelingen kunnen perfect legaal zijn, maar wanneer ze in combinatie met elkaar worden gebruikt, leiden ze tot een situatie waar er normaal andere fiscale regels en bijgevolg ook een andere, in principe hogere, belasting geheven zou worden. In de rechtspraak die hierna wordt besproken¹⁰⁹ lijken dit ook de enige gevallen waarin de antimisbruikbepaling nuttig effect sorteert. Alles hangt af hoe sterk men blijft vasthouden aan de juridische gevolgen van gestelde rechtshandelingen. Twee tegengestelde handelingen kunnen bijvoorbeeld wel leiden tot een nuloperatie, maar in rechte zijn beide handelingen wel gesteld. Moet men er dan rekening mee houden? In de rechtspraak neemt men over het algemeen het standpunt in dat er herkwalificatie mogelijk is wanneer de rechtsgevolgen gelijksoortig zijn.

Nog andere auteurs stellen zich nog restrictiever op door te stellen dat de tekst van artikel 344§1 WIB 92 eigenlijk geen betekenis kan hebben, omdat een ‘door de partijen gegeven’ kwalificatie nooit tegenstelbaar is aan de fiscus, aangezien deze al sinds de middeleeuwen het recht heeft om zelf te lezen wat er in een overeenkomst staat en daarop belasting te heffen.¹¹⁰ Op grond van de werkelijke inhoud van een overeenkomst

¹⁰⁵ S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 76, nr. 12.

¹⁰⁶ T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 48-49.

¹⁰⁷ T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 52.

¹⁰⁸ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Bruylant, 1994, nr. 320 en 354; I. BEHAEGHE, P. CAUWENBERGH, e.a., “Fiscaal jaaroverzicht 1993”, *Fisc. Koer.* 1994, 95; M. ELOY, “L’abus de droit”, in M. DE WOLF (ed.), *Regards fiscaux sur la quarante-huitième législature*, Brussel, Bruylant, 1995, 279; J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 1995, 57-58.

¹⁰⁹ Hoofdstuk 3, 4 en 5.

¹¹⁰ R. DEBLAUWE, “Fiskaliana”, *De Standaard*, 17 mei 1993, 14; R. DEBLAUWE, “Recht en onzekerheid in fiscale wetgeving”, *RW* 1993-1994, 1213-1214.

mag hij de juiste juridische kwalificatie in de plaats stellen van een door vergissing of onwetendheid ingegeven onjuiste kwalificatie.¹¹¹ Het is duidelijk dat dit onverenigbaar is met de bedoeling van de wetgever, die uiteraard een meer zinvolle bedoeling nastreefde.

Nog anderen zien een probleem in het feit dat de tekst van artikel 344§1 WIB 92 een verkeerde terminologie hanteert. Men had in de tekst van artikel 344§1 WIB 92 niet mogen spreken over de juridische kwalificatie van een akte, in de zin van rechtshandeling, want dat is een tautologie. In de voorbereidende werken¹¹² had men nooit mogen zeggen dat de akte, in de zin van rechtshandeling, tegenstelbaar blijft, terwijl de juridische kwalificatie niet tegenstelbaar is, want dat is een absurditeit.¹¹³

48. FRAUS LEGIS - Hoe kan deze bepaling dan toch nog enige nuttige invulling krijgen? Volgens de wetgever was het de bedoeling om situaties te herkwalficeren naar een rechtshandeling die meer aansluit bij de bedoeling van de wetgever. Hierbij zou niet alleen de juridische kwalificatie, maar ook de rechtshandeling zelf niet tegenstelbaar worden gemaakt.¹¹⁴ Alleen in deze interpretatie valt wat aan te vangen met artikel 344§1 WIB 92, en beantwoordt zij aan de in de parlementaire voorbereidingen geuite wil van de wetgever om de keuze van de minst belaste weg te beperken. Alleen beantwoordt zij op deze manier niet aan de tekst van de wet, en is zij mogelijk ook strijdig met het Grondwettelijk legaliteitsbeginsel, waarover later meer.¹¹⁵

De conclusie die sommige auteurs dan ook maken is dat de wetgever door dit wettelijk ingrijpen het leerstuk van de wetsontduiking of *fraus legis* heeft geïntroduceerd in het Belgisch inkomstenbelastingrecht, zij het onder strikte voorwaarden.¹¹⁶ Volgens deze interpretatie kan de administratie een beroep doen op artikel 344§1 WIB 92 wanneer zij aantoonst dat de belastingplichtige zich met ontduikingsopzet door middel van op zichzelf geoorloofde en ongeveinsde handelingen in een situatie heeft gewrongen, die de door de fiscale wet beoogde situatie zo dicht benadert dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend, indien die situatie fiscaal niet op dezelfde wijze zouden worden behandeld. De administratie mag dan de door de partijen gekozen juridische kwalificatie vervangen door de kwalificatie die er het dichtst bijligt en leidt tot een belastingheffing overeenkomstig het doel en de strekking van de concrete wetsbepaling waarvan de ontwijking werd beoogd.

¹¹¹ C. SCAILTEUR, "Le choix de la voie la moins imposée. Réflexions à propos d'un arrêt de cassation récent", in *Réflexions offertes à P. Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 800.

¹¹² *Gedr. St. Senaat* 1992-1993, nr. 762/2, 45; *Gedr. St. Kamer* 1992-1993, nr. 1072/8, 42.

¹¹³ S. VAN CROMBRUGGE, "De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw", in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 81, nr. 14.

¹¹⁴ *Gedr. St. Senaat* 1992-1993, nr. 762/2, p. 43; *Gedr. St. Kamer* 1992-1993, nr. 1072/8, 99.

¹¹⁵ Zie randnummer 52.

¹¹⁶ S. VAN CROMBRUGGE, "De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht", *TRV* 1993, 271 e.v. Verscheidene andere auteurs volgen deze zienswijze : I. BEHAEGHE, P. CAUWENBERGH, e.a., "Fiscaal jaaroverzicht 1993", *Fisc. Koer.* 1994, 94; T. BONTE, "Fiscale aspecten van de patrimoniumvennootschap", in *Fiscaal vermogensbeheer*, Diegem, Ced. Samson, stand december 1997, Alg. Hfdst. II, 2, nr. 90; L.A. DENYS, "De doorwerking van het Europees gemeenschapsrecht op het gebied van de fiscale rechtsbescherming" *RW* 1995-1996, 1136; D. DESCHRIJVER, "Kroniek fiscaal recht voor vennootschappen 1993", *TRV* 1994, 167; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*, Gent, Mys & Breesch, 1994, nr. 102-126; S. HUYSMAN, *Fiscale winst*, Kalmthout, Biblo, 1994, nr. 375, 2 ; P. VANHAUTE, "The genuine economic business purpose test and international tax planning in Belgium", *The International Tax Journal*, spring 1995, 57; F. VANISTENDAEL, "Fiscale logistiek en wat erbij komt kijken", in M. ADAMS en L.J. WINTGENS (eds.), *wetgeving in theorie en praktijk*, Antwerpen, Maklu, 1994, 172. Andere auteurs hebben deze interpretatie dan weer afgewezen : T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Bruylant, 1994, nr. 319; J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 1995, 67.

Doel en strekking moeten kenbaar zijn uit de voorbereidende werkzaamheden, uit de wetsgeschiedenis of, in sprekende gevallen, uit het systeem van de wet.¹¹⁷

49. RECHTSPRAAK - Het Hof van Cassatie lijkt deze interpretatie niet te volgen en een eerder letterlijke interpretatie van de tekst van 344§1 WIB 92 te volgen, waardoor de gevallen waarin de bepaling nuttige gevolgen heeft, aanzienlijk dalen. Zie daarvoor hoofdstuk 3 en 4.¹¹⁸

De toepassing door de rechtbanken van eerste aanleg en de hoven van beroep is veel pragmatischer waarbij nauwelijks enige aandacht wordt besteed aan de theoretische onderbouw van artikel 344§1 WIB 92. Zij onderzoekt vooral of de keuze voor de kwalificatie was ingegeven door fiscale motieven, of door rechtmatige financiële of economische behoeften.

§3. TEGENBEWIJS VAN DE BELASTINGPLICHTIGE

50. RECHTMATIGE FINANCIËLE OF ECONOMISCHE BEHOEFTE - Er is ook nog een derde toepassingsvoorwaarde, die echter minder problematisch is. *“Aan de Administratie der Directe Belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie (...), tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt”*.¹¹⁹ De laatste zinsnede van artikel 344§1 WIB 92 voorziet in de mogelijkheid om alsnog aan de sanctie van niet-tegenstelbaarheid en de daaruit voortvloeiende herkwalificatie te ontsnappen, doordat de belastingplichtige kan bewijzen dat de betwiste handeling beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Op deze manier kan dus een tegenbewijs geleverd worden.

Het is echter niet volledig duidelijk wat er bedoeld wordt met de notie “rechtmatige financiële of economische behoeften”. De wet of voorbereidende werken geven hierover geen uitsluitel. We merken wel op dat deze term niet nieuw is in het (fiscaal) recht, reeds in andere bepalingen werd namelijk al verwezen naar “rechtmatige financiële en economische behoeften”, te denken valt aan specifieke antimisbruikbepalingen. Onderzoek van deze specifieke antimisbruikbepalingen leert dat de ‘rechtmatige financiële of economische behoeften’-test betrokken is op de rechtshandeling, verrichting of feit, niet op de door de partijen gegeven juridische kwalificatie. Aan de voorwaarde van de rechtmatige financiële en economische behoeften is niet voldaan wanneer de fiscale doelstelling de uitsluitende of hoofdzakelijke beweegreden is van de constructie. De test kan niet tot gevolg hebben dat de administratie zich zou gaan bemoeien met economische of strategische keuzes van de ondernemingen, noch dat zij zich zou inlaten met de opportuniteit van economische beslissingen.¹²⁰¹²¹

¹¹⁷ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van fraud legi of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 271 e.v.

¹¹⁸ S. VAN CROMBRUGGE, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 84, nr. 17.

¹¹⁹ Artikel 344§1 WIB 92 (pro parte).

¹²⁰ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, Brussel, 2008, 101-117.

¹²¹ Zie ook randnummer 116 en 117.

51. TOEPASSING IN DE PRAKTIJK - De bewijslast in hoofde van de belastingplichtige valt mee aangezien uit de eerste toepassingsvoorwaarde¹²² volgt dat het voldoende is aan te tonen dat er *ook* rechtmatige financiële en economische behoeften waren.¹²³ Het is wel degelijk mogelijk dat economische en financiële behoeften bestaan naast de behoefte om fiscaal voordelig te worden behandeld. Iedere rechtshandeling heeft immers economische en financiële consequenties die een reden kunnen zijn om die handeling te stellen. Als voorbeeld kan de problematiek van vruchtgebruikconstructies worden vermeld. Vaak wordt gekozen voor een vruchtgebruik in plaats van een huurovereenkomst, dit uit fiscale overwegingen. Los van het feit of er geherkwalificeerd kan worden in casu of niet, vaak zijn er ook rechtmatige financiële of economische behoeften in het spel. De blote eigenaar heeft bijvoorbeeld minder verplichtingen aan de vruchtgebruiker dan hij zou hebben als verhuurder. De tegenzijde van de medaille is dan wel dat de vruchtgebruiker veel meer vrijheid heeft in tegenstelling tot een gewone huurder. Kiezen voor vruchtgebruik of huur kan dus heel goed ook gesteund worden op niet-fiscale beweegredenen.

Tegenbewijs is dus relatief makkelijk te leveren, maar vaak zal de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling reeds sneuvelen bij het herkwalificatievraagstuk. Dat zal immers de meeste problemen leveren voor de belastingadministratie. De vonnissen en arresten, waar steeds veel aandacht wordt besteed aan de herkwalificatiemogelijkheid, eerder dan aan het mogelijke tegenbewijs, bewijzen deze stelling.

AFDELING 3. GRONDWETTELIJKHEID

52. PROBLEMATIEK - Reeds van voor de inwerkingtreding van de antimisbruikbepaling werden door een aantal auteurs vraagtekens gesteld bij de grondwettelijkheid van artikel 344§1 WIB 92.¹²⁴ De Grondwet bevat immers in artikel 170 het legaliteitsbeginsel, dat stelt dat er geen belasting kan worden ingevoerd dan *door de wet*. Alle essentiële bestanddelen om tot een belasting te komen (belastingplicht, belastbaar feit, grondslag, tarief, vrijstellingen) moeten dus door de wetgever worden vastgesteld. Dit is ook de verklaring voor de strikte interpretatie van de fiscale wetgeving en voor de vrije keuze van de minst belaste weg.¹²⁵ De inhoud van artikel 344§1 WIB 92 zou volgens deze auteurs niet stroken met dit legaliteitsbeginsel.

Het komt er volgens VAN CROMBRUGGE op neer dat een op geoorloofde middelen steunende en juridisch reële toestand die de door de wet belastbaar gestelde toestand zeer dicht benadert, op dezelfde wijze door de belasting moet worden getroffen. Dergelijke toepassing van fiscale bepalingen naar analogie is in strijd met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.¹²⁶ Verder zou de antimisbruikbepaling ook in strijd zijn met het verbod op bevoegdheidsoverdracht van de wetgevende macht aan de uitvoerende en rechterlijke macht, wat hier wel het geval zou zijn, aangezien de bepaling niet voldoende duidelijk is, waardoor de administratie en rechter er hun eigen invulling kunnen aan geven.

¹²² Deze stelde dat men het bewijs van *uitsluitend* fiscale motieven in hoofde van de belastingplichtige moest aantonen.

¹²³ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 25.

¹²⁴ S. VAN CROMBRUGGE, "Regering begeeft zich op met economische werkelijkheid op glibberige grondwettelijke paden" *Fiskoloog* 22 april 1993, 1 en S. VAN CROMBRUGGE, "De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht", *TRV* 1993, 271-281.

¹²⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2005, nr.6, 15.

¹²⁶ S. VAN CROMBRUGGE, "Regering begeeft zich op met economische werkelijkheid op glibberige grondwettelijke paden" *Fiskoloog*, 22 april 1993, p.1.

53. ARBITRAGEHOF - In de beginjaren na de invoering van de antimisbruikbepaling kon het toenmalige Arbitragehof hierover nog geen uitspraak doen. Het is pas sedert 9 maart 2003 dat het bevoegd is voor vernietigingsberoepen en het beantwoorden van prejudiciële vragen in het kader van artikel 170 van de Grondwet. Vanaf dat ogenblik werden een aantal prejudiciële vragen gesteld¹²⁷ die telkens ontkennend beantwoord werden. Het Arbitragehof oordeelde dat artikel 344§1 van het WIB 92 niet in strijd is met artikel 170§1 van de Grondwet.

Het is echter belangrijk het precieze oordeel van het Hof te achterhalen, dit door rekening te houden met de overwegingen die aan de beslissing ten grondslag liggen. Uit de uitspraak van het Arbitragehof mag geenszins worden afgeleid dat artikel 344§1 WIB 92 moet worden geïnterpreteerd alsof zij de *fraus legis*-theorie in het Belgisch belastingrecht invoert. Er kan evenwel niet worden ontkend dat het Hof een zekere genegenheid toont voor de leer van de wetsontduiking.¹²⁸ Andere passages van de wet en het respect voor fundamentele principes in het Belgisch fiscaal recht doen echter twijfelen aan de toepassing van de *fraus legis*-leer in België.¹²⁹

Ook volgens JAECQUES¹³⁰ kan uit het negatieve antwoord van het Arbitragehof op de prejudiciële vragen immers niet worden afgeleid dat er geen beperkingen zouden gelden aan de toepassing van artikel 344§1 WIB 92. Overweging B.7 stelt : *“De wetgever heeft zelf stringente voorwaarden voor de toepassing van de in artikel 344§1 van het WIB bedoelde maatregel vastgesteld, ter verwezenlijking van een wettig doel, namelijk de bestrijding van de belastingontwijking zonder evenwel het beginsel van de mogelijkheid van keuze voor de minst belaste weg aan te tasten. De maatregel kan dan ook niet beschouwd worden als een algemene machtiging die de administratie zou toestaan bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen, doch wel als een bewijsmiddel om in concrete gevallen, eventueel onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen.”* Volgens het Arbitragehof zijn dus stringente voorwaarden verbonden aan de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling. Zodoende wordt niet geraakt aan het principe van de keuze van de minst belaste weg. Wat die stringente voorwaarden precies betreffen, wordt verwoord door te verwijzen naar de parlementaire voorbereiding.

Een dergelijke herkwalificatie die plaatsvindt met eerbiediging van alle wettelijke voorwaarden, is niet in strijd met het fiscale legaliteitsbeginsel, zelfs niet wanneer in artikel 344§1 WIB 92 een toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking wordt gezien.¹³¹

Hoewel dit dus niet letterlijk naar voor komt in het arrest, kan toch worden geconcludeerd dat het Arbitragehof de conformiteit van de algemene antimisbruikbepaling afhankelijk heeft gesteld van een aantal voorwaarden, enerzijds op het vlak van de toepassingsvoorwaarden, anderzijds op het vlak van de draagwijdte van de sanctie. Op een andere plaats worden de ‘stringente’ voorwaarden voor de toepassing van artikel 344§1 WIB overlopen.

¹²⁷ De vraag luidde telkens : “Is artikel 344§1 verenigbaar met artikel 170 GW”, zie hierover : Arbitragehof 24 november 2004, nr. 188/2004, BS 11 januari 2005, 790, *FJF* nr. 2005/46, *Fisc. Koer.* 2004/734, weergave M. VAN KEIRSBILCK.

¹²⁸ Overweging B.3.3.: *“Bovendien is vereist dat het ontwijkingsmotief door de Administratie zelf wordt bewezen (...). Zij moet aantonen dat de toestand waarin de belastingplichtige zich, ter ontwijking van de belasting, door middel van zijn juridische constructie heeft gebracht, de volgens de Administratie door de fiscale wet beoogde toestand zo dicht benadert dat doel en strekking van die wet zouden worden miskend indien die toestand fiscaal niet op dezelfde wijze werd behandeld.”*

¹²⁹ T. WUSTENBERGHS, “Het Arbitragehof over artikel 344§1 van het WIB : weinig nieuws onder de zon”, *AFT* 2005, 8.

¹³⁰ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 31.

¹³¹ Overweging B.7. j° B.3.3.

54. Overzicht RECHTSLEER - In de rechtsleer zijn diverse interpretaties te vinden van dit arrest die soms relatief ver uit elkaar liggen. Er kunnen drie grote strekkingen worden onderscheiden.¹³² Ten eerste is er de stroming die in de algemene antimisbruikbepaling de invoering van *fraus legis* in het fiscaal recht ziet. Er zijn ook auteurs die stellen dat met de invoering van de algemene antimisbruikbepaling de leer van de economische werkelijkheid terug nieuw leven werd ingeblazen. En ten slotte zijn er ook auteurs die een grondwetsconforme interpretatie aanhangen.

§1. FRAUS LEGIS – INTERPRETATIE

55. FRAUS LEGIS - Ten eerste is er de “*fraus legis*”-interpretatie, die onder andere wordt aangehangen door FAES¹³³ en VAN CROMBRUGGE¹³⁴, en die ervan uit gaat dat artikel 344§1 van het WIB 92 een sui generis toepassing uitmaakt van de leer van de wetsontduiking.¹³⁵ Dat houdt in dat een feitencomplex zodanig wordt geconverteerd dat belastingheffing in overeenstemming met het doel en de strekking van de relevante fiscale wetgeving mogelijk is, hetgeen kan impliceren dat bepaalde rechtshandelingen worden genegeerd of dat de ene rechtshandeling wordt gesubstitueerd door een andere. Dit zou in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel. Deze interpretatie is evenwel in strijd met de uitspraak van het Arbitragehof. Het Arbitragehof kiest immers voor een minder stringente interpretatie van het legaliteitsbeginsel. Men kan afleiden uit het arrest dat alles wat essentieel is voor de heffing van belastingen, noodzakelijkerwijze door de wet zelf moet worden geregeld.¹³⁶ Blijkbaar voldoet 344§1 aan deze voorwaarden want het stelt dat : “*het grondwettelijk wettigheidsbeginsel in fiscale zaken (...) te dezen niet (vereist) dat de wetgever op nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen*”.¹³⁷

§2. ECONOMISCHE WERKELIJKHEID - INTERPRETATIE

56. BEGRIP - Andere auteurs zien in dit arrest dan weer een bevestiging van de theorie van de economische werkelijkheid.¹³⁸ Belasting wordt gevestigd, niet op basis van de juridische, maar de economische werkelijkheid. Ze beschouwen het arrest als een keerpunt in de theorie van de minst belaste weg, wegens de nadruk die wordt

¹³² D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 34.

¹³³ P. FAES, “De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesesstelling”, *TFR* 2005, nr. 281, 431-435.

¹³⁴ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2007.

¹³⁵ Andere auteurs die deze mening delen : D. DE CONINCK, “Bedrijfseconomische werkelijkheid : een pragmatische toetsing”, in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 93-94. Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 43-44; T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 48 en 52; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*, Gent, Mys & Breesch, 1994, nr. 127- 142; J. MALHERBE, “Conclusion : égalité et efficacité”, in R. ANDERSEN en J. MALHERBE, (eds.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Brussel, Bruylant, 1993, 296; J. VAN DYCK, “Ontwijking of ontduiking”, *Trends*, 29 april 1993, 141; D. DESCHRIJVER, “Kroniek fiscaal recht voor vennootschappen 1992”, *TRV* 1993, 146.

¹³⁶ Overweging B.6.

¹³⁷ Overweging B.7. (2^{de} alinea)

¹³⁸ L.A. DENYS & A. BOUWEN, “Fiscaal mijlpaalarrest van het Arbitragehof: 24 november 2004 – een keerpunt in de theorie van de minst belaste weg. Hergeboorte van de economische werkelijkheid”, *TFR* 2005, nr. 281, 436-442.

gelegd op doel en strekking van de wet. Zij zien artikel 344§1 WIB 92 als een bewijsmiddel om de economische werkelijkheid aan te tonen, waar echter een aantal voorwaarden aan gekoppeld zijn. De keuze blijft, maar de kwalificatie van feiten moet beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Het Arbitragehof motiveert dit door doel en strekking van 344§1 WIB 92 naar voor te schuiven via de vijf krachtlijnen die uit de parlementaire werken worden gedistilleerd, eerder dan uit de tekst van de wet. Doel en strekking moeten als bron van interpretatie dienen bij het oordeel of er een fiscaal ontwijkingsmotief aanwezig is. Op deze manier oordelen aldus bepaalde auteurs dat de economische werkelijkheidsdoctrine ingevoerd wordt, doch op gelegitimeerde wijze.

57. KRITIEK - Het verschil tussen beide benaderingen is duidelijk. Waar *fraus legis* de nadruk legt op het frustreren van het doel en strekking van de ontweken bepaling, wijzen de aanhangers die zich baseren op de economische werkelijkheid, op het frustreren van de economische werkelijkheid. Het onderscheid is belangrijk om uit te maken wanneer er geherkwalificeerd kan worden. Zij geven echter beide een te ruime invulling aan de antimisbruikbepaling. De antimisbruikbepaling is immers aan strenge voorwaarden onderworpen. Niet de rechtshandeling zelf, maar de juridische kwalificatie kan niet-tegenstelbaar worden gemaakt. Bovendien is er een tegenbewijs door de belastingplichtige mogelijk.

Dat de wettekst zoals deze nu voorligt absurd is en dat ze beter nooit was ingevoerd¹³⁹, is interessant om op te merken, maar irrelevant bij de interpretatie van de wettekst. De tekst heeft inderdaad weinig tot geen slagkracht, net omdat ze zo absurd is opgesteld. Het is dan aan de wetgever om de bepaling te hervormen, waarbij men best eens goed nadenkt over de te gebruiken terminologie. Artikel 344§1 WIB 92 interpreteren op een wijze waarin ze wel nuttig effect heeft, is niet de taak van de rechtsleer. Bovendien miskent zij op die manier de letter van de wet. In het arrest staat bovendien expliciet dat er geen afbreuk wordt gedaan aan de keuze van de minst belaste weg, wat wel het geval zou zijn in de *fraus legis* interpretatie.

Ook JAECQUES ziet hierin opnieuw een te ruime interpretatie van artikel 344§1 WIB.¹⁴⁰ Hij beroept zich op een letterlijke interpretatie van de wettekst. Aangezien de fiscale wet strikt geïnterpreteerd dient te worden is dit ook de meest aangewezen methode. De herkwalificatie die wordt voorgestaan door degene die hierin de invoering van *fraus legis* zien, heeft eerder betrekking op de rechtshandeling zelf dan op de juridische kwalificatie ervan. Zij beroepen zich op de voorbereidende werkzaamheden waar in bepaalde passages de wil van de wetgever naar voor komt dat het de bedoeling was de administratie te laten overgaan tot herkwalificatie van de rechtshandeling zelf.¹⁴¹ “Uitgaande van de feiten en het nagestreefde doel, mag zij belasting vestigen op wat haar voorkomt de normale juridische kwalificatie van een verrichting te zijn, aldus de parlementaire voorbereiding.”¹⁴²

¹³⁹ Zoals hierboven gesteld door een aantal auteurs.

¹⁴⁰ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 34.

¹⁴¹ *Gedr. St. Senaat 1992-1993*, nr. 762/2, 43; *Gedr. St. Kamer 1992-1993*, nr. 1072/8, 99.

¹⁴² *Gedr. St. Senaat 1992-1993*, nr. 762/2, 37; *Gedr. St. Kamer 1992-1993*, nr. 1072/8, 99.

§3. GRONDWETSCONFORME INTERPRETATIE

58. GRONDWETSCONFORM - Een derde interpretatie die dus door een deel van de rechtsleer wordt aangenomen is deze van de grondwetsconforme interpretatie. Zij wordt onder meer gevolgd door WUSTENBERGHS¹⁴³ en JAECQUES¹⁴⁴. In deze interpretatie wordt sterk de nadruk gelegd op het feit dat bij de herkwalficatie door de administratie rekening moet worden gehouden met alle juridische en economische gevolgen van de verrichting. WUSTENBERGHS spreekt van een ‘juridisch overeenstemmend DNA’.¹⁴⁵ Deze strenge eerbied voor juridische en economische gevolgen impliceert dat quasi alleen in het geval dat een verrichting tot stand wordt gebracht door verschillende afzonderlijke akten waarvan wordt aangetoond dat ze een eenheid van opzet insluiten de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 mogelijk lijkt.

Dit is ook de interpretatie waar ik mij kan in vinden. Het is de interpretatie waardoor er met de algemene antimisbruikbepaling het minst valt te doen, maar het is wel de interpretatie die het meest logisch volgt uit de tekst van de wet. Wanneer de voorwaarden vervuld zijn kan de administratie overgaan tot herkwalficatie. Door de formulering en de strenge toepassingsvoorwaarden zal de algemene antimisbruikbepaling inderdaad slechts in een beperkt aantal gevallen kunnen worden toegepast.

59. CONCLUSIE – Zowel de *fraus legis*-benadering als de economische-werkelijkheidstheorie gaan uit van een te ruime interpretatie van de algemene antimisbruikbepaling. Zij gingen te veel mee in de parlementaire voorbereiding die artikel 344§1 WIB 92 inderdaad krachtadiger voorstelde dan uiteindelijk mogelijk bleek. De rechtspraak en het Hof van Cassatie hebben er trouwens steeds een terughoudende rechtspraak op nagehouden wat betreft de toepassing van deze bepaling, het grondwettelijk legaliteitsbeginsel indachtig zijnde. Deze rechtspraak heeft ertoe geleid dat de antimisbruikbepaling nooit een krachtig wapen is gebleken, niet de gevreesde *fraus legis* of economische werkelijkheid heeft ingevoerd in het Belgisch fiscaal recht, maar wel grondwetsconform werd bevonden. Uit de evolutie in de rechtspraak kan dan ook na 20 jaar besloten worden dat het de grondwetsconforme interpretatie is geweest die wordt gevolgd door de rechtspraak.

¹⁴³ T. WUSTENBERGHS, “Het Arbitragehof over artikel 344§1 van het WIB : weinig nieuws onder de zon”, *AFT* 2005, 2-13.

¹⁴⁴ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 36.

¹⁴⁵ T. WUSTENBERGHS, “Het Arbitragehof over artikel 344§1 van het WIB : weinig nieuws onder de zon”, *AFT* 2005, 12.

HOOFDSTUK 3. EVOLUTIE IN DE RECHTSPRAAK VAN DE ANTIMISBRUIKBEPALING

AFDELING 1. CASSATIE 21 APRIL 2005

60. FEITEN - De eerste schuchtere stappen van de rechtspraak om zich uit te spreken over de algemene antimisbruikbepaling, resulteerden in een arrest, waarin het Hof van Cassatie had beslist tot een correcte toepassing van artikel 344§1 WIB 92.¹⁴⁶ Het betrof de toepassing van een zogenaamde huur-onderhuur-constructie. Een dokter, die zijn dokterspraktijk heeft ondergebracht in een vennootschap, verhuurde het gedeelte van een onroerend goed dat werd gebruikt voor beroepsdoeleinden aan diezelfde doktersvennootschap. In juni 1993 wordt die overeenkomst verbroken en vervangen door, enerzijds een hoofdhuur aan een vastgoedvennootschap, en anderzijds een onderhuur tussen die vastgoedvennootschap en de doktersvennootschap. Het uiteindelijk doel bestond er klaarblijkelijk in de praktijkruimte ter beschikking te stellen van de doktersvennootschap van de geneesheer. Belangrijk om op te merken is dat de vastgoedvennootschap 2000 BEF meer huur ontving dan zij moest betalen aan de geneesheer maar anderzijds moest de vastgoedvennootschap de eigen huur slechts betalen nadat zij zelf de huur van de onderhuurder ontving en bij wanbetaling zou de geneesheer rechtstreeks de huur kunnen verhalen op de onderhuurder. De fiscus besluit tot toepassing van de toen nog piepjonge antimisbruikbepaling en dus tot herkwalificatie in rechtstreekse huur, en men stelde dat de rechtsgevolgen dezelfde zijn als de door de partijen aan de constructie gegeven kwalificatie.

61. OORDEEL RECHTER - Het Hof van Beroep te Bergen bevestigde deze aanslag.^{147 148} Het Hof van Cassatie stelde dat het de administratie is toegelaten “een verrichting die bestaat uit kunstmatig na elkaar geplaatste aktes, in zijn geheel te herkwalificeren”. Het stelt ook dat uit het bestreden arrest blijkt dat de partijen zelf erkennen dat de huur gevolgd door de onderhuur een zelfde verrichting tot stand brengt. Ten slotte worden geen rechtmatige financiële of economische behoeften aangetoond. Het Hof besluit dan ook dat Het Hof van Beroep een correcte toepassing heeft gemaakt van de antimisbruikbepaling.

62. INTERPRETATIE RECHTSLEER - Op te merken valt wel dat het Hof geen uitspraak doet over de feiten en aldus ook niet onderzoekt of de rechtsgevolgen van beide verrichtingen wel dezelfde zijn. Er wordt enkel bevestigd dat de door de administratie voorgestelde kwalificatie dezelfde rechtsgevolgen dient te hebben. De partijen hadden zelf in hun overeenkomsten de juridische effecten van de rechtstreekse verhuring ingeschreven. Op die manier is herkwalificatie met respect voor de juridische gevolgen een gemakkelijke aangelegenheid. Meer zelfs, moest in casu wel toepassing worden gemaakt van artikel 344§1 WIB 92, aangezien de toepassingsvoorwaarden voor simulatie vervuld lijken.¹⁴⁹ Wat voegt dit artikel dan uiteindelijk nog toe aan de klassieke simulatieleer? Want wat indien de partijen dit niet hadden gedaan en zij bijvoorbeeld het insolventierisico bij de eigenaar hadden

¹⁴⁶ N. DEMEYERE, “Antimisbruikbepaling : eerste cassatierechtspraak over artikel 344, § 1” *Fisc. Act.* 2005, nr. 18, 1-2.

¹⁴⁷ Bergen 5 september 2003, 03561807.

¹⁴⁸ J. VAN DYCK, “Onderhuur om herkwalificatie te ontgaan : niet tegenstelbaar”, *Fiscoloog*, nr. 904, 4.

¹⁴⁹ Verwijzing naar voorwaarden simulatie.

gelegd? Was herkwalificatie dan nog mogelijk met inachtname van alle juridische gevolgen?¹⁵⁰ Uit het Cassatiearrest van 4 november 2005¹⁵¹ zou dit antwoord wel eens negatief beantwoord kunnen worden, maar op deze manier worden wel heel verstrekkende gevolgen gekoppeld aan dit arrest.

AFDELING 2. CASS. 4 NOVEMBER 2005¹⁵²

63. FEITEN - In dit arrest heeft het Hof van Cassatie zich een tweede keer uitgesproken over de toepassing van artikel 344§1 WIB 92. De feiten waren als volgt. Twee aandeelhouders die elk 67 aandelen bezaten lieten elk zeven aandelen inkopen en een andere aandeelhouder die 16 aandelen bezat, liet één aandeel inkopen. Na de inkoop was het relatieve belang van deze minderheidsaandeelhouder dus toegenomen. De administratie ging over tot herkwalificatie van een niet- proportionele inkoop van aandelen (vrij van roerende voorheffing) in een dividenduitkering (wel onderworpen aan de roerende voorheffing). De jongste jaren was nochtans steeds meer aanvaard dat een inkoop die de relatieve positie van de aandeelhouders wijzigt, fiscaal te verdedigen is en niet kan worden geherkwalificeerd. Een dividenduitkering kan immers niet zulke juridische gevolgen hebben. Een proportionele inkoop zou in dat opzicht sneller geherkwalificeerd kunnen worden.

64. OORDEEL RECHTER - Het Cassatiearrest is bijzonder kort en dat is te danken aan de bewoordingen van het Hof van Beroep te Luik dat stelt dat artikel 344§1 WIB 92 de *“verrichtingen niet tegenstelbaar maakt die geïnspireerd zijn door motieven zonder economische rechtvaardiging. Deze bepaling vereist niet dat de juridische gevolgen van de geherkwalificeerde verrichting waarin wordt geherkwalificeerd identiek zijn.”* Het is niet verwonderlijk dat dit arrest werd verbroken, gezien de bewoordingen van art. 344§1 92 WIB. Het Hof bevestigt dat enkel de kwalificatie van de verrichting desgevallend niet tegenstelbaar is aan de Administratie en dat deze *bijgevolg slechts kan herkwalificeren mits de juridische gevolgen van de originele akte te respecteren.*

65. GEVOLGEN VAN ARREST - De belangrijkste conclusie die kan worden gemaakt is dat het Hof de verplichting oplegt om de juridische gevolgen te respecteren van wat de partijen hebben opgezet. Meteen volgt hieruit dat de herkwalificatie van slechts 1 enkele akte bijzonder moeilijk wordt. Dat het Hof deze vereiste oplegt hoeft niet te verwonderen, zij was reeds naar voren gebracht in de parlementaire voorbereiding. Ook de rechtsleer en lagere rechtspraak¹⁵³ sluiten zich hier bij aan. Wat is dan het specifieke belang van dit Cassatiearrest? We bespreken eerst de herkwalificatie van één enkele akte, nadien de herkwalificatie van verschillende akten.

De slaagkansen voor een herkwalificatie van één enkele akte werden reeds bij aanvang minimaal ingeschat en die mogelijkheid in artikel 344§1 WIB 92 dreigt nu wel helemaal dode letter te worden. Want de hypothese waarin één juridische daad meer dan één correcte kwalificatie kan hebben, is weinig waarschijnlijk. Eigenlijk kan deze zich juridisch zelfs niet voordoen. Pas bij een ruime interpretatie is er meer mogelijk, en biedt deze Cassatierechtspraak, die uitblinkt in rechtlijnigheid, wel nog ruimte voor interpretatie? Dit arrest vereist dat elke herkwalificatie de juridische gevolgen moet kunnen verklaren van wat men verrichtte. Toegepast op de

¹⁵⁰ A. HAELTERMAN, “Antimisbruikbepaling : Cassatie hecht belang aan de juridische gevolgen”, *Fiscoloog* 23 november 2005, 7.

¹⁵¹ Zie randnummer 63.

¹⁵² A. HAELTERMAN, “Antimisbruikbepaling : Cassatie hecht belang aan de juridische gevolgen”, *Fiscoloog* 23 november 2005, 6-9.

¹⁵³ Gent 13 september 2005, *Fiscoloog*, nr. 996, 1

concrete feiten zou men dus ook rekening moeten houden met het feit dat na de kapitaalvermindering het kapitaal is verminderd. Dat is nooit het geval bij een dividenduitkering. In dat opzicht biedt dit arrest een mooi argument tegen de herkwalificatie van een proportionele inkoop.

In het tweede geval, waarin er een herkwalificatie is van verschillende akten, is meer mogelijk.¹⁵⁴ Zie bijvoorbeeld Het Cassatiearrest van 21 april 2005, hiervoor besproken, waarin een voorziening werd afgewezen tegen een arrest waar wel degelijk herkwalificatie was toegestaan.¹⁵⁵ De tussengeschoven vennootschap kon hier wel degelijk aan de kant worden geschoven. Dus in dit opzicht is art. 344§1 WIB 92 helemaal niet ten dode opgeschreven, en dit was ook de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever: verschillende juridische stappen die samen 1 verrichting vormen, samenvoegen en fiscaal gezien als 1 geheel aanzien waarbij de meest normale, doch fiscaal duurdere weg naar voor kan worden geschoven.

Zie ook Afdeling 3 van het 5^{de} hoofdstuk dat gewijd is aan de problematiek rond inkoop van eigen aandelen.

AFDELING 3. CASS. 22 NOVEMBER 2007

67. FEITEN - In het arrest van 22 november 2007 sprak het Hof van Cassatie zich nogmaals uit over de draagwijdte van de antimisbruikbepaling.¹⁵⁶ In tegenstelling tot het hiervoor besproken arrest gaat het over een situatie waarin meerdere akten worden geherkwalificeerd. Het arrest is er meer bepaald gekomen na een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge van 22 juni 2004 dat een gesplitste verkoop van blote eigendom en vruchtgebruik geherkwalificeerd had in een verkoop van volle eigendom en een daaropvolgende verhuur. Dit vonnis werd door het Hof van Beroep te Gent vernietigd in een arrest van 13 september 2005.

68. OORDEEL RECHTER - Het Hof van Beroep had gesteld dat de voorwaarden om tot herkwalificatie over te gaan in principe vervuld waren. Er was sprake van belastingontwijking en er waren geen rechtmatige of financiële gevolgen aanwijsbaar die een verklaring konden zijn voor de constructie. Alleen bij de herkwalificatie wrong het schoentje, de akte (van vruchtgebruik) kan volgens het Hof in de gegeven omstandigheden niet worden geherkwalificeerd in huur.¹⁵⁷ Het Hof van Cassatie wijst de voorziening tegen dit arrest af. Men motiveert dat de Administratie op grond van artikel 344§1 WIB 92 “aan een verrichting die op kunstmatige wijze in afzonderlijke akten is opgesplitst, in haar geheel een nieuwe kwalificatie (kan) geven die verschilt van de kwalificatie die door de partijen werd gegeven aan elke afzonderlijke akte wanneer zij vaststelt dat de akten uit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen”. Zij kan dan “de belasting vestigen op grond van die nieuwe kwalificatie, tenzij de belastingplichtige het bewijs levert dat de oorspronkelijke verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften”. Maar, zo voegt het Hof eraan toe, zij kan “slechts overgaan tot de herkwalificatie van die verrichting indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde handelingen”. Het Hof van Cassatie meent dat het Hof van Beroep te Gent zijn beslissing - dat er geen herkwalificatie mogelijk is - naar recht verantwoordt, wanneer men stelt dat “de in de

¹⁵⁴ Cass. 21 april 2005, *Fiscoloog*, nr 904, 4.

¹⁵⁵ Zie randnummer 60.

¹⁵⁶ J. VAN DIJCK, “Cassatie bevestigt: gevolgen moeten “gelijksoortig” zijn”, *Fiscoloog*, nr. 1095, 1-2.

¹⁵⁷ Overzicht vruchtgebruikconstructies: P.F., COPPENS, “Wisselend succes voor de belastingadministratie in haar kruistocht tegen de vruchtgebruikconstructies”, *Pacioli* 2007, nr. 226, 5; K. VERHEYDEN, “Vruchtgebruik herkwalficeren in huur?”, *AFT* 2007, 23-38.

plaats gestelde kwalificatie van vruchtgebruik niet dezelfde gevolgen heeft, dat de eigendomsverhouding aanzienlijk gewijzigd wordt en dat de juridische relatie tussen de derde verkoper en de vennootschap eveneens genegeerd” wordt.

69. GEVOLGEN VAN ARREST – Het Hof van Cassatie bevestigt in duidelijke bewoordingen dat herkwalificatie slechts mogelijk is als de niet-fiscale gevolgen ‘gelijksoortig’ zijn. Er zijn evenwel geen ‘identieke’ gevolgen vereist. Maar meer dan ooit blijft na dit arrest de vraag naar de draagwijdte van artikel 344§1 WIB 92 in het algemeen en van de wijze van herkwalificatie in het bijzonder. Indien men ‘identieke’ rechtsgevolgen zou verwachten, is artikel 344§1 WIB 92 als het ware ten dode opgeschreven, want dan voegt ze nauwelijks nog iets toe aan de klassieke simulatieleer.¹⁵⁸ Maar het Hof lijkt zo eng niet te redeneren door soortgelijke gevolgen toe te laten. Dit kunnen we ook afleiden uit de conclusie van de advocaat-generaal die enerzijds stelt dat het geenszins de bedoeling is de leer van de wetsontduiking naar Nederlands model in te voeren, en anderzijds waarschuwt voor een te enge interpretatie die zou leiden tot een inefficiënt instrument voor de Administratie om belastingontwijking tegen te gaan.

Concluderend, hamvraag na dit arrest blijft wat de precieze draagwijdte is van gelijksoortige rechtsgevolgen. Rechshandelingen kunnen niet worden weggedacht, maar een conversie van de gegeven kwalificatie zou mogelijk moeten zijn.

¹⁵⁸A. HAELTERMAN, “Antimisbruikbepaling : Cassatie hecht belang aan juridische gevolgen”, *Fiscoloog* 1004, 6.

HOOFDSTUK 4. ARREST 10 JUNI 2010¹⁵⁹

70. HISTORIEK - Het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 vindt zijn oorsprong in een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 19 februari 2008¹⁶⁰ dat op zijn beurt een bevestiging was van het vonnis van de bodemrechter, namelijk rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen op 22 november 2006. We gaan dit hele proces door alvorens te komen tot het eigenlijke arrest.

AFDELING 1. FEITEN EN PROCEDURE

71. CONSTRUCTIE - Het fenomeen van de managementvennootschap is welbekend. Dit is een vennootschap die het managen van een andere vennootschap als haar taak beschouwt en daar een vergoeding voor ontvangt. Het is bij het outsourcen van deze managementtaken dat zich de feiten van dit Cassatiearrest voordoen. De exploitatievennootschap NV Reprometal sluit met een managementvennootschap NV Stoc een overeenkomst voor het leveren van managementdiensten. NV Stoc is enkele dagen daarvoor opgericht. Dezelfde dag nog sluit managementvennootschap NV Stoc met een andere managementvennootschap BVBA Purtrade Invest een overeenkomst waarbij NV Stoc het management van NV Reprometal uitbesteedt aan BVBA Purtrade Invest. Al snel is duidelijk dat het gaat om een speciaal opgezette constructie, zeker als blijkt dat BVBA Purtrade Invest ook nog eens de afgevaardigd bestuurder is van NV Stoc en men dat tot voor kort ook was van NV Reprometal. Deze betaalt 12.400 euro per maand aan NV Stoc als managementvergoeding. Maar het is dus BVBA Purtrade Invest die in de feiten de diensten levert, en deze rekent daarvoor slechts 4.700 euro voor aan NV Stoc. Het verschil, 7.500 euro, is dus zuivere winst voor NV Stoc, die daar normaal zou moeten op worden belast, maar die betaalt geen vennootschapsbelasting omdat men er aanzienlijke financieringskosten tegenover kan zetten. Wat de zaak nog verdachter maakt is dat NV Stoc over geen enkele infrastructuur beschikt. Er zijn zelfs geen telefoon- of verplaatsingskosten. Een verklaring die NV Stoc daarvoor geeft is dat zij gebruik maakte van de infrastructuur van exploitatievennootschap NV Reprometal. Dat is enigszins te begrijpen, want net als onafhankelijke consultants gaat het om “day to day” managementactiviteiten die men best in de kantoren van de cliënt zelf uitvoert. Dat staat ook zo in de managementovereenkomst. Deze laatste motivering kan de fiscus toch niet overtuigen en men ziet in de hele constructie een manier om winsten te versluizen van NV Reprometal naar NV Stoc, waar ze onbelast kunnen blijven. Nog een element dat bewijst dat prestaties wel degelijk rechtstreeks van BVBA Purtrade Invest aan NV Reprometal werden geleverd is dat deze laatste een cash flowvergoeding, dit is een extra vergoeding op basis van realiseerde jaarlijkse resultaten, meteen kreeg doorgestort, nadat NV Stoc deze had ontvangen.

¹⁵⁹ Cass. 10 juni 2010 F.08.0067. Ruim besproken in de rechtsleer, een overzicht : K. JANSSENS, “Fiscus mag doorgeefluik negeren”, *Fisc. Act.* 2010 nr. 25/1-2; F. VANNESTE, “Artikel 344§1 WIB toch niet afgeschreven”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 40, 5-9; D. GARABEDIAN, “Cassatie 10 juni 2010 en artikel 344§1 WIB 92: revolutie of bevestiging?”, *AFT* 2011, afl. 3, 27-32; X. “Algemene antimisbruikbepaling, ligt de lat lager of nog even hoog?” *Fiscoloog* 2011, nr. 1246, 13; N. COUDER, “Naar een nieuwe antimisbruikbepaling”, *RAGB* 2010, afl. 9, 581-584; A. HAELTERMAN, “Hof van Cassatie reanimeert antimisbruikbepaling”, *Fiscoloog*, nr. 1217, 1-3.

¹⁶⁰ Antwerpen 19 februari 2008, *FJF* 2008, nr. 232, 874-880.

72. FISCUS HERKWALIFICEERT - De fiscus blijft niet bij de pakken zitten en bij afzonderlijke berichten van wijziging van 25 juni 2002 roept men artikel 344§1 WIB in aangezien men vermoedt dat de belastingplichtige voor een bepaalde kwalificatie heeft gekozen met als enige bedoeling belastingen te ontwijken. Er wordt overgegaan tot een herkwalificatie van de hele constructie in een rechtstreekse dienstprestatie door NV Purtrade Invest aan NV Reprometal. Dit heeft een aantal belangrijke gevolgen. Ten eerste voor NV Reprometal, die nu slechts 4.700 euro aan managementvergoedingen kan aftrekken. Dat is wat NV Purtrade Invest aan NV Stoc aanreken, en dus wat volgens de fiscus het bedrag is dat NV Stoc zou aanrekenen aan NV Reprometal als men rechtstreeks zou contracteren met hem. De rest is een vrijgevigheid of een gift. Het fiscaal motief is met andere woorden de winst van NV Reprometal doorsluizen naar een speciaal daartoe opgerichte vennootschap, de NV Stoc, die daar geen belastingen op betaalt omdat ze met verlies draait.

73. BELASTINGPLICHTIGE REAGEERT - Op 14 november 2002 wordt voor aanslagjaar 2000 de supplementaire aanslag ingekohierd en op 20 november 2002 wordt het aanslagbiljet aan de NV Stoc toegezonden. Bij schrijven van 7 februari 2003, toegekomen bij de bevoegde directeur op 14 februari 2003, tekent de NV Stoc bezwaar aan tegen beide aanslagen. Zij stelt onder meer dat niet voldaan werd aan de motiveringsplicht en dat artikel 344§1 WIB 92 foutief werd toegepast ; de bewijslast zou immers zijn genegeerd. Bovendien wijst zij erop dat de fiscus zich niet mag uitlaten over de opportuniteit van de genomen bedrijfsbeslissingen. Aangezien er geen antwoord kwam van de fiscus binnen de zes maanden na de datum van ontvangst van het administratief beroep, wordt er een verzoekschrift op tegenspraak neergelegd op de griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. Er wordt ontheffing gevorderd van de betwiste aanslagen in de vennootschapsbelasting van aanslagjaar 2000 en 2001 en veroordeling gevraagd van de Belgische Staat tot de kosten.

AFDELING 2. RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG ANTWERPEN, 22 NOVEMBER 2006.

74. EERSTE AANLEG - De Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen verklaart de vordering toelaatbaar maar ongegrond en veroordeelt NV Stoc – hierna appellante genoemd - tot de kosten van het geding.¹⁶¹ De rechter verwijst naar de vaststellingen van de administratie dat NV Stoc geen bewezen prestaties blijkt te hebben geleverd nu ze de opdracht van algemene leiding en dagelijks bestuur volledig heeft toevertrouwd aan de NV Purtrade Invest en bovendien dat NV Stoc zich in de materiële onmogelijkheid bevond om prestaties te leveren. De loutere facturatie door NV Stoc was niet voldoende om de aftrek te genieten onder artikel 49 WIB, namelijk de betalingen in aftrek te brengen voor het positieve verschil tussen de door manager NV Purtrade Invest geleverde prestaties en de door NV Stoc aan haar gefactureerde bedragen.¹⁶²

AFDELING 3. HOF VAN BEROEP ANTWERPEN, 19 FEBRUARI 2008.

75. BETOOG BELASTINGPLICHTIGE - Het hoger beroep van NV Stoc strekt ertoe het bestreden vonnis te vernietigen. Het betoog van de appellante vindt men terug in overweging 1.12.¹⁶³

¹⁶¹ Antwerpen 19 februari 2008, *FJF* 2008, nr. 232, 876.

¹⁶² Zie verder meer uitgewerkt.

¹⁶³ Antwerpen 19 februari 2008, *FJF* 2008, nr. 232, 876.

Er wordt gesteld dat artikel 344§1 WIB 92 in casu niet kan worden toegepast. *“Geïntimeerde bewijst niet dat de partijen de bedoeling hebben gehad om een gift toe te kennen, met name heeft geïntimeerde geenszins het bewijs bijgebracht van een animus donandi. Indien de administratie (een) bepaalde overeenkomst(en) (...) al dan niet gedeeltelijk wenst te herkwalficeren in gift, dient zij het bewijs bij te brengen van de constitutieve bestanddelen van een gift, (...)”* Door de contractuele afspraken als een gift te aanzien, miskent de administratie de juridische kenmerken van wat partijen zijn overeengekomen, aldus de appellante.¹⁶⁴

Verder geschiedt de herkwalficatie van de rechtshandeling naar een gift in strijd met het doel van de vennootschap. Er wordt volgens de appellante ook niet bewezen dat de kwalificatie er enkel toe strekt de belasting te ontwijken. De rechtsgevolgen van de nieuwe kwalificatie zijn geenszins gelijkaardig aan deze van de door de partijen oorspronkelijk gebruikte kwalificatie. Een gift is een eenzijdig contract, terwijl een managementovereenkomst een wederkerig contract is, concludeert zij.

In een volgende alinea wordt gesteld dat de door de partijen met hun overeenkomsten beoogde rechtsgevolgen volledig worden genegeerd. Zo, betoogt men, wordt de NV Stoc zelfs volledig buiten beschouwing gelaten. *“De administratie belast andere feiten, enkel uitgaand van de geldstroom, er is geen sprake van herkwalficatie zoals bedoeld in artikel 344§1 WIB 92. De administratie herkwalficeert de akte slechts gedeeltelijk en geeft voor het overige geen andere kwalificatie aan de akte, doch wijzigt louter de contractspartijen. (...) Het is de administratie niet toegelaten twee akten te herkwalficeren in twee andere akten.”*¹⁶⁵ *(...) De administratie moet aantonen dat eenzelfde verrichting, louter omwille van fiscale redenen, werd opgesplitst in meerdere akten.”*

Verder wordt gesteld dat er niet voldaan is aan de voorwaarden van artikel 49 WIB, dat voorschrijft om kosten als niet aftrekbaar te beschouwen, wanneer zij niet zijn gedaan om inkomsten te bekomen of te behouden. Artikel 49 WIB 92 kan immers niet toegepast worden om slechts een gedeelte van bepaalde kosten als niet aftrekbaar te beschouwen; kosten voldoen in globo hetzij wel, hetzij niet aan de voorwaarden van art 49 WIB 92. Indien de administratie een gedeelte van de kosten als niet aftrekbaar wenst te verwerpen, dient zij een beroep te doen op de toepassing van andere artikelen. *“De administratie heeft overigens nooit geargumenteed dat geen werkelijke prestaties aan de facturatie ten grondslag zouden liggen, maar wel dat appellante een ‘overprijs’ heeft betaald.”* NV Stoc werpt op dat hierdoor een opportuniteitsoordeel wordt gevestigd, terwijl de fiscus zich niet te mengen heeft in het beleid van een onderneming ten aanzien van de verloning voor het uitvoeren van bepaalde prestaties.

76. VERWEER FISCUS - Het verweer van de administratie - geïntimeerde genoemd - vinden we terug in overweging 1.13.¹⁶⁶

Zij concludeert tot de ongegrondheid van het hoger beroep. Vervolgens gaat zij in tegen alle argumenten van NV Stoc. Zij stelt dat het in de eerste plaats aan de administratie is om de fiscale motieven, met andere woorden de belastingontwijking, aan te tonen. Deze fiscale motieven zijn overduidelijk. *“Door het*

¹⁶⁴ Antwerpen 19 februari 2008, *Fisc. Koer.* 2008, 438.

¹⁶⁵ Dit betoog vindt men ook terug in de rechtsleer : P. RENIER, “(Geen) nieuw lapmiddel voor tackelen management fees?” *Fiscoloog*, 1127, 8. Volgens hem biedt artikel 344§1 WIB 92 niet de mogelijkheid opeenvolgende akten te herkwalficeren in verschillende akten, in casu door te stellen dan 7.500 euro van 12.400 euro een schenking uitmaakt. Zo herkwalficeert met slechts een stuk en voegt men tegelijkertijd een nieuwe rechtshandeling toe.

¹⁶⁶ Antwerpen, 19 februari 2008, *FJF*, 2008/232, 877.

betalen van een overdreven managementvergoeding aan de NV Stoc voor prestaties die in werkelijkheid geleverd werden door de BVBA Purtrade Invest wordt een gedeelte van de winst van appellante overgeheveld naar de NV Stoc, die op haar beurt voldoende financiële kosten heeft om deze opbrengsten te compenseren zodat geen vennootschapsbelasting meer verschuldigd is op deze belastbare opbrengsten. Deze winstoverheveling is mogelijk door twee overeenkomsten, (...)."

Aangezien de fiscale motieven worden aangetoond, is het mogelijk op basis van artikel 344§1 WIB 92 te herkwalficeren. Deze herkwalficatie¹⁶⁷ doet geen afbreuk aan de juridische werkelijkheid, zowel de kwalificatie als herkwalficatie zijn perfect mogelijk. Op deze herkwalficatie wordt dan de fiscale wetgeving toegepast, met name artikel 49 WIB 92. Dit heeft tot gevolg dat de vergoedingen zonder tegenprestatie in verworpen uitgaven moeten worden opgenomen wegens niet gedaan om inkomsten te verwerven of te behouden. Hierbij werd geen opportuniteitsoordeel begaan, aldus de administratie.

77. UITSpraak Hof - En dan is het aan de beoordeling van het Hof.

In het algemeen kan worden gesteld dat men zich moet buigen over de vraag of artikel 344§1 WIB 92 de fiscus toelaat om overeenkomsten die tussen partijen zijn gesloten, te negeren en te vervangen door een kwalificatie die rekening houdt met de realiteit van de geleverde prestaties. Na het overlopen van de toepassingsvoorwaarden en het feitenrelaas stelt het Hof dat er duidelijk sprake is van belastingontwijking. Het Hof van beroep stelt vast dat een aantal (verbonden) vennootschappen op dezelfde dag twee overeenkomsten hebben gesloten die met elkaar verbonden zijn. De overeenkomsten werden afgesloten op dezelfde dag, NV Stoc bevond zich bovendien in de materiële onmogelijkheid om prestaties te leveren, aangezien zij niet beschikt over immateriële en materiële vaste activa en geen werkingskosten heeft. Zij kan enkel prestaties leveren via BVBA Purtrade Invest.

Het Hof van Beroep is van oordeel dat zowel de kwalificatie die de vennootschappen aan hun verrichtingen hebben gegeven als de herkwalficatie door de administratie mogelijk zijn rekening houdend met de juridische realiteit van de feiten. De administratie heeft bij de herkwalficatie het bestaan van NV Stoc niet genegeerd. Zij heeft haar echter aanzien enerzijds als 'doorgeefluik' voor de betalingen van de vergoeding aan de reële dienstverrichter en anderzijds als begunstigde van de 'gift' die ze zonder tegenprestatie van de belastingplichtige ontving. Dit wordt niet tegengesproken door de feiten, aldus het Hof. Bijgevolg komt het Hof tot het besluit dat artikel 344§1 WIB 92 correct werd toegepast. Door de nieuwe kwalificatie is de fiscus dan ook gerechtigd om artikel 49 WIB 92 toe te passen en bijgevolg een gedeelte van de vergoedingen als beroepskosten te verwerpen. Vergoedingen zonder tegenprestatie zijn niet aftrekbaar omdat ze niet zijn gedaan om inkomsten te houden of te bekomen. Het Hof benadrukt eveneens dat de beoordeling dat tegenover een gedeelte van de prijs geen prestaties stonden, geen opportuniteitsbeoordeling uitmaakt.¹⁶⁸

Het vonnis van de bodemrechter wordt dus bevestigd. Hier neemt de appellant echter geen genoegen mee en hij stelt een Cassatieberoep in.

¹⁶⁷ De weerhouden herkwalficatie betrof een vergoeding van 190000 BEF per maand vanwege appellante aan de BVBA Purtrade Invest voor de prestaties van dagelijks beheer en management. Deze vergoeding wordt uitbetaald via het doorgeefluik NV Stoc en een betaling (gift) ten bedrage van 310000 BEF per maand zonder tegenprestatie vanwege de appellante aan NV Stoc.

¹⁶⁸ X., "Antimisbruikbepaling Antwerpen 19 februari 2008", *Fisc. Koer.* 2008, 441.

78. REACTIE RECHTSLEER - In sommige rechtsleer kwam protest tegen het arrest van het Hof van Beroep.¹⁶⁹

Met name over het respecteren van de niet-fiscale gevolgen bij herkwalficatie worden vraagtekens geplaatst. Zoals immers uit de toepassingsvoorwaarden van artikel 344§1 WIB 92 en uit de interpretatie ervan in de rechtsleer kan worden afgeleid, kan de Administratie enkel belastingen heffen op grond van een nieuwe gelijksoortige kwalificatie. Volgens RENIER en WUSTENBERGHS wordt er enkel rekening gehouden met de externe financiële gevolgen van de transactie, terwijl men zich niet waagt aan het vergelijken van de juridische gevolgen. En het zijn precies die juridische gevolgen die niet soortgelijk zijn. De managementovereenkomst is een overeenkomst ten bezwarende titel, terwijl de schenking een overeenkomst om niet betreft, hetgeen geheel verschillende overeenkomsten zijn. Het enige waarover desgevallend discussie zou kunnen bestaan, is de omvang van de vergoeding voor deze diensten. Het is mogelijk dat deze niet marktconform is en dat er bijgevolg sprake zou kunnen zijn van een toegekend abnormaal of goedgunstig voordeel. Door te kiezen voor het concept ‘schenking’ wordt vermeden dat het bewijs moet worden geleverd van het abnormaal of goedgunstig voordeel, aangezien de toepassing van 344§1 WIB 92 niet het bewijs van abnormaal of goedgunstig voordeel vereist. Er is enkel een alternatieve kwalificatie nodig, in casu de schenking. En die kwalificatie als schenking faalt volgens hen ook naar recht, er wordt immers geen animus donandi aangetoond, nochtans een constitutief bestanddeel van een schenking.

79. ANALYSE - Voorliggende constructie en de daaropvolgende herkwalficatie door de fiscus kan gecatalogeerd worden als een herkwalficatie van twee afzonderlijke rechtshandelingen die een gezamenlijke verrichting tot stand brengen. Brengen we even de vereisten bij dergelijke herkwalficatie in herinnering. Men moet ten eerste een eenheid van bedoeling aantonen. Slaagt men hierin, kan er worden overgegaan tot herkwalficeren, waarbij er een aantal zaken mogen worden weggelaten, maar niets mag worden toegevoegd.¹⁷⁰

Over de eenheid van bedoeling kan mijns inziens geen discussie mogelijk zijn. Ook voor het Hof van Beroep wordt hier niets meer over gezegd. Een eenheid van bedoeling is aanwezig wanneer er op het ogenblik van het vaststellen van de eerste akte in de geest der partijen geen enkele waarschijnlijkheid bestaat dat de andere akte niet zal worden gesteld. Door het tussenplaatsen van NV Stoc wordt 7500 euro per maand versluist naar die vennootschap in de plaats van naar de werkelijk opererende vennootschap, waarbij de betalingen van BVBA Reprometal aan NV Stoc aftrekbare beroepskosten zijn voor BVBA Reprometal, maar niet belast worden bij NV Stoc, aangezien deze grote verliezen lijdt. Het kon niet anders dan dat NV Stoc deze opdracht verder uitbesteedt, aangezien zij over geen enkele infrastructuur of werkmiddelen beschikt. Alle feitelijke gegevens wijzen erop dat de diensten zelfs rechtstreeks aan BVBA Reprometal werden geleverd.¹⁷¹ Gevolg is dat de verrichting in totaliteit bekeken wordt door kunstmatige verdelingen op te heffen, zodat enkel rekening wordt gehouden met wat partijen werkelijk hebben gewild.

Tot zover is de redenering van het Hof perfect te volgen. Maar kan ook niet worden gesteld dat het toch aan de vennootschap zelf toebehoort om te bepalen hoeveel ze vraagt en wie uiteindelijk dan de dienst levert? Is er geen vrijheid hoe men zijn bedrijfsactiviteit organiseert? Deze vrijheid bestaat uiteraard, maar in casu is het

¹⁶⁹ P. RENIER en T. WUSTENBERGHS, “(Geen) nieuw lapmiddel voor tackelen management fees?”, *Fiscoloog*, 1127, 9.

¹⁷⁰ Supra randnummers 35 tot 49.

¹⁷¹ Ik verwijst naar de feiten van het arrest, randnummer 71.

duidelijk dat de ‘bedrijfsorganisatie’ is opgezet om minder belastingen te betalen en zo botst zij op de toepassing van de antimisbruikbepaling. Als de diensten immers rechtstreeks zouden zijn geleverd door NV Purtrade Invest, zou de winst wél volledig belastbaar zijn, aangezien deze vennootschap geen aanzienlijke verliezen heeft. NV Purtrade Invest is een “gewone” vennootschap met infrastructuur en werkingsmiddelen, terwijl NV Stoc duidelijk een “kunstmatige” constructie is om winsten in te doen verdwijnen.

En dan volgt het hete hangijzer van de hele problematiek, namelijk de mogelijkheid tot herkwalficeren. Is het Hof van Beroep correct door in voorliggend geval over te gaan tot herkwalficatie? Volgens de laatste stand van de rechtspraak¹⁷² leek men af te leiden dat er mocht worden overgegaan tot herkwalficatie indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Identieke rechtsgevolgen zijn niet vereist, maar vraagtekens blijven wel wat de draagwijdte van ‘soortgelijk’ is. In casu was een herkwalficatie van huur in vruchtgebruik niet soortgelijk genoeg. Opmerkelijk dus dat in dit arrest van het Hof van Beroep de herkwalficatie van een dienstprestatie in een gift wel soortgelijk genoeg bevonden werd. In het recht is het onderscheid tussen overeenkomsten ten bezwarende titel en overeenkomsten om niet nochtans uiterst belangrijk! Ook het volledig wegdenken van een vennootschap is toch niet bepaald soortgelijk. In de overwegingen valt op dat men meermaals verwijst naar de gelijksoortige economische gevolgen¹⁷³, eerder dan naar juridische verschillen.

Mijn mening is dan ook dat de rechtspraak een opmerkelijk ruime definitie geeft van ‘soortgelijke rechtsgevolgen’. Al moet meteen de kantmelding worden gemaakt dat de begeleidende omstandigheden wel extreem te noemen zijn.

80. VOORLOPIGE CONCLUSIE – Een ruime interpretatie van de algemene antimisbruikbepaling valt toe te juichen. Wanneer kennelijk kunstmatige constructies voorliggen, is er nood aan een middel om deze te bestraffen, ook al wordt strikt genomen geen enkele wetsbepaling geschonden.

De negatieve commentaar in de rechtsleer maakt echter op een pijnlijke wijze duidelijk dat de algemene antimisbruikbepaling (en de evolutie van de toepassing ervan in de rechtspraak) wel nobele doelstellingen mag nastreven¹⁷⁴ en coherent mag klinken, maar als deze toepassingsvoorwaarden niet met enige rekbaarheid worden toegepast, krijgt de algemene antimisbruikbepaling wel een erg eng toepassingsgebied toegemeten. Vanuit rechtvaardigheidsoogpunt zou er geen twijfel mogen zijn over het toepassen van een herkwalficatie. De toepassingsvoorwaarden zijn echter zo opgesteld dat zij zeer moeilijk hanteerbaar zijn en er dus vaak toe leiden dat er geen nieuwe kwalificatie mogelijk is, die voldoende soortgelijk is. In deze casus mag mijns inziens wel degelijk gekozen worden voor een herkwalficatie in schenking, ook al zijn de juridische gevolgen niet dezelfde. Vanuit economisch oogpunt gaat het immers om dezelfde verrichtingen.

Ook wat betreft de commentaar dat men normaal voorschrijft dat het geheel van verrichtingen moet worden geherkwalficeerd in één rechtshandeling, en dat dit in casu niet geval is, moet worden geponeerd dat iedere situatie anders is, waardoor soepel moet worden omgesprongen met de voorwaarden, wil men de toepassing van 344§1 WIB 92 een kans geven. Die soepelheid kan/zal ten koste gaan van de rechtszekerheid, maar het is de enige manier om een zinvolle invulling te geven aan artikel 344§1 WIB 92. Het betreft een

¹⁷² Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 39, 1 en Cass. 22 november 2007, *Fisc. Act.* 2007, 44/9.

¹⁷³ Zo verwijst men meermaals naar de geldstromen.

¹⁷⁴ Verwijzen naar de parlementaire voorbereiding waar de nobele doelstellingen van de antimisbruikbepaling worden uiteengezet.

algemene antimisbruikbepaling, die op een heel divers aantal verrichtingen en constructies toepassing moet kunnen vinden. De toepassingsvoorwaarden moeten daarom met een zekere openheid benaderd worden. Is het daarna nog steeds niet mogelijk iets aan te vangen met het concept, dan is het misschien verstandig het artikel te herschrijven. Zeker in een land waar het legaliteitsbeginsel hoog in het vaandel wordt gedragen, is een soepele interpretatie niet voor de hand liggend. Belastingheffing naar analogie is *in fiscalibus* uit den boze, omwille van de – terechte – vrees dat de fiscus zaken belastbaar zou stellen die door geen enkele wet belastbaar worden gesteld. Niemand kan iets hebben tegen deze bezorgdheid, maar de slinger mag natuurlijk niet de andere richting uitgaan in het voordeel van de belastingontwijkers.

Bovendien kan ook worden geargumenteed dat het legaliteitsbeginsel (en de daaruit volgende strikte interpretatie van de fiscale wet en het verbod op belastingheffing naar analogie) evolutief moet worden geïnterpreteerd, in de zin dat het zich moet aanpassen aan de huidige noden van het fiscaal recht en de totaliteit van rechtsonderhorigen. In de beginjaren van de 19^{de} Eeuw was dit een degelijke bescherming bieden tegen de geldhonger van de Koning (en die van de Staat). Vandaag is duidelijk dat er meer nood is aan een eerlijker belastingstelsel, waar iedereen gelijk voor de wet wordt behandeld en profitaat wordt bestreden. Dit natuurlijk in de eerste plaats door een efficiënte strijd te voeren tegen de fiscale en sociale fraude, maar ook in de tweede plaats te zorgen voor een ‘mentaliteitswijziging’ waarin fiscale spitstechnologie niet langer getolereerd wordt, mede door een krachtig wapenarsenaal voor de fiscus.

Ofwel wordt artikel 344§1 WIB 92 geïnterpreteerd zodat men krachtadig optreden mogelijk maakt ofwel moet men overgaan tot het volledig herschrijven van artikel 344§1 WIB 92 (zie laatste hoofdstuk), bijvoorbeeld de invoering van een fraus legis of wetsontduikingstheorie in het Belgisch fiscaal recht, zoals dit in Nederland het geval is. Ook de laatste wetswijziging waarvan sprake gaat die richting uit, door namelijk minder stringente eisen te stellen aan de mogelijkheid tot herkwalficeren en te focussen op het frustreren van doel en strekking van de ontweken wetsbepaling. De voorwaarde van gelijksoortige juridische gevolgen zou immers niet meer worden geëist.

Mijn voorlopige conclusie is dat, zoals veelvuldig uit de bespreking van de toepassingsvoorwaarden¹⁷⁵, alsook uit het grondwettelijkheidsonderzoek¹⁷⁶ en de evolutie in de rechtspraak¹⁷⁷ moge blijken, de algemene misbruikbepaling een inefficiënt wapen is in de strijd tegen grijze belastingbesparende en ontwijkende constructies. Het Hof van Beroep spreekt zich in casu evenwel positief uit over de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling, maar of deze – zoals het er nu voorligt – iets extensievere interpretatie van de herkwalficeermogelijkheid voldoende is om een harde vuist te maken, valt volgens mij te betwijfelen. Bovendien valt te bezien of een extensievere interpretatie überhaupt wel mogelijk is, gelet op de grondwettelijke bezwaren.

¹⁷⁵ Zie randnummers 28 tot en met 51.

¹⁷⁶ Zie randnummers 52 tot en met 59.

¹⁷⁷ Zie randnummers 60 tot en met 69.

AFDELING 4. CASSATIE 10 JUNI 2010¹⁷⁸

§1. ARREST

81. HOF VAN CASSATIE - Tegen het arrest van het Hof van Beroep, dat dus op gemengde gevoelens werd onthaald in de rechtsleer, werd een Cassatieberoep ingesteld. Enigszins spannend dus om te weten hoe het hoogste rechtscollège van ons land zich heeft uitgesproken over deze casus. Volgt men het Hof van Beroep of heeft men oren naar de negatieve commentaren uit de rechtsleer?

82. EERSTE MIDDEL - Eiseres voert twee middelen aan waarbij het 1^{ste} middel bestaat uit 4 onderdelen.

Ten eerste werpt eiseres op dat de belastingontwijking enkel wordt vastgesteld in hoofde van de medecontractant, maar deze bewering mist feitelijke grondslag en wordt door het Hof van Cassatie op volgende wijze weerlegd. *“De herkwalficatie doet geen afbreuk aan de juridische realiteit, de door de eiseres gegeven kwalificatie en de herkwalficatie door de administratie kunnen namelijk dezelfde juridische gevolgen hebben.”* Het motiveert verder dat *“de NV Stoc wordt beschouwd als een louter doorgeefluik en de vergoedingen die zij daarvoor ontving een gift was vanwege de eiseres. De eiseres levert geen enkel bewijs dat de NV Stoc bewust werd gekozen omdat deze over de nodige professionele capaciteiten en kennis beschikt. Uit de boekhouding van NV Stoc blijkt dat deze materieel in de onmogelijkheid verkeert om prestaties te leveren. (...) De betaling van 12400 euro die voor een bedrag van 7600 euro wordt beschouwd als een winstoverheveling en als een betaling zonder tegenprestatie, aan de NV Stoc heeft gedaan met het louter oogmerk van belastingontwijking.”* Eiseres voert eveneens schending aan van artikel 149 GW, van artikel 49, 6, 23 en 344§1 WIB 92 maar deze missen feitelijke grondslag.

In het tweede onderdeel werpt eiseres op dat de herkwalficatie afbreuk doet aan de juridische realiteit, door een dienstprestatie gedeeltelijk te herkwalficeren in een gift. Dit wordt weerlegd aangezien *“de door de eiseres gegeven kwalificatie en de herkwalficatie dezelfde juridische gevolgen hebben, met name een geldstroom van 12400 euro naar de NV Stoc, waarvan 4700 euro doorstroomt naar de BVBA Purtrade Invest voor de bij de eiseres geleverde prestaties.”* In zoverre dus schending wordt aangevoerd van artikel 344§1 WIB 92, mist dat feitelijke grondslag. Het Hof van Cassatie verwijst dus naar de geldstromen om tot de juridische gelijksoortigheid te besluiten. Opnieuw missen aanvoering van schending van artikel 149 GW en 344§1 WIB 92 feitelijke grondslag.

Het derde onderdeel stelt dat artikel 344§1 WIB 92 niet kan worden toegepast omdat de herkwalficatie geen gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde handelingen. Het Hof van Cassatie oordeelt dat *“de administratie een overeenkomst tot levering van diensten die tussen verbonden vennootschappen werd gesloten kan herkwalficeren in een overeenkomst tot levering van diensten en in een ‘gift’ voor het deel van de verrichting dat aanleiding gaf tot een betaling zonder tegenprestatie”*. Het arrest steunt zijn beoordeling over de bewuste wil bij de eiseres om NV Stoc te begiftigen onder meer op het feit dat : *“de twee overeenkomsten werden afgesloten op dezelfde dag; het voorwerp van de NV Stoc en de BVBA Purtrade Invest identiek is, met name het dagelijks bestuur bij eiseres en de NV Reprometal; de NV Stoc, bij gebrek aan activa en werkingskosten in de materiële onmogelijkheid verkeert om de*

¹⁷⁸ Cass. 10 juni 2010 F.08.0067. Zie ook voetnoot 163.

overeengekomen prestaties te leveren; de prestaties ook effectief enkel door de BVBA Purtrade Invest werden geleverd; er een juridisch verband bestaat tussen de voornoemde vennootschappen; de meerprijs die de NV Stoc aanrekent voor de prestaties uitgevoerd door de BVBA Purtrade Invest niet verantwoord is door werkelijke prestaties; de NV Stoc enkel als doorgeefluik moet worden beschouwd". Het Hof van Cassatie besluit dan ook dat het onderdeel niet kan worden aangenomen.

Ten vierde werpt eiseres op dat er geen toepassing kan worden gemaakt van artikel 344§1 WIB 92 omdat we te maken hebben met verschillende vennootschappen met onderscheiden rechtspersoonlijkheid. Het Hof van Cassatie weerlegt dit door te stellen dat *"de omstandigheid dat er tussen de eiseres en BVBA Purtrade Invest als zodanig geen rechtsverhouding bestond, maar enkel een onrechtstreeks verband, (...) stond er derhalve niet aan in de weg dat de oorspronkelijke overeenkomsten tussen enerzijds, de eiseres en de NV Stoc, anderzijds, de NV Stoc en de BVBA Purtrade Invest, geherkwalificeerd werden in een overeenkomst tussen de eiseres en de BVBA Purtrade Invest. De veronderstelling dat art 344§1 WIB 92 enkel de kwalificatie toelaat van de rechtshandelingen die zijn aangegaan door de personen die zelf partij waren bij de oorspronkelijke akten, faalt het naar recht."*

83. TWEEDE MIDDEL - In het tweede middel wordt opgeworpen dat krachtens artikel 26, lid 1 WIB 92, wanneer een onderneming abnormale en goedgunstige voordelen verleent, die voordelen, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54 WIB 92, bij haar eigen winst worden gevoegd. Eiser werpt op dat dit artikel moet worden toegepast. Dit middel faalt aangezien *"uit de omstandigheid dat uitgaven niet voldoen aan de voorwaarden om als beroepskosten aftrekbaar te zijn, niet volgt dat die uitgaven abnormale of goedgunstige voordelen vormen in de zin van art 26, lid 1 WIB 92, en evenmin dat ze, om te kunnen worden belast, gevoegd hadden moeten worden bij de eigen winst waarvan ze, doordat ze als beroepskosten zijn verworpen, niet mogen worden afgetrokken."*

NV Stoc vangt dus opnieuw bot.

§2. BESPREKING TOEPASSINGSVOORWAARDEN

84. FISCALE MOTIEVEN – Het Hof van Cassatie behandelt de 3 toepassingsvoorwaarden.

De eerste toepassingsvoorwaarde is dat de administratie de fiscale motieven in hoofde van de belastingplichtige moet bewijzen. Deze werpt op dat de fiscale motieven niet in hoofde van BVBA Reprometal worden aangetoond. Het Hof weerlegt dit door erop te wijzen dat er geen enkel bewijs wordt geleverd dat NV Stoc bewust werd gekozen voor zijn professionele capaciteiten en kennis.

85. HERKWALIFICATIE – Het tweede en derde onderdeel handelt over de herkwalificatie die evenzeer wordt betwist door de belastingplichtige, waarbij wordt gemotiveerd de gevolgen na herkwalificatie niet gelijksoortig genoeg zijn. Die gelijksoortigheid is er wel, zegt het Hof van Cassatie, refererend naar de geldstromen. Bovendien wordt gewezen op de begeleidende omstandigheden die een herkwalificatie rechtvaardigen.

86. TEGENBEWIJS - Maar zoals reeds vermeld kan de belastingplichtige zich verweren tegen artikel 344§1 WIB 92 door te bewijzen dat er ook rechtmatige financiële en/of economische behoeften in het spel zijn. Zij heeft dat geprobeerd door te stellen dat het inschakelen van NV Stoc een heel goede zaak was voor NV Reprometal, want

dat deze tussenkomst heeft gezorgd voor een scherpe stijging van de omzet, iets wat van primordiaal belang was gezien de slechte economische positie van de vennootschap. Zij stond namelijk op de rand van het faillissement. Omdat de zaken zo belangrijk waren deed NV Stoc een beroep op BVBA Purtrade Invest omdat zij volgens NV Stoc beschikte over bijzondere kwalificaties en ervaring. Deze bewijsvoering werd te licht bevonden door de fiscus - en later ook door de rechtbank - omdat volgens hem er geen verklaring werd gegeven voor het feit waarom er een constructie met een tussengeschoven managementvennootschap nodig was, tenzij dan om puur fiscale redenen. Er is geen enkele reden om een dergelijke aanzienlijke meerprijs te betalen voor diensten die NV Reprometal rechtstreeks veel goedkoper bij BVBA Purtrade Invest had kunnen betrekken.

De drie cumulatieve toepassingsvoorwaarden zijn aldus voldaan zodat tot herkwalificatie kan worden besloten.

AFDELING 5. GEVOLGEN

§1. ALGEMEEN

87. ALGEMEEN – Het Hof van Cassatie stelt in deze casus de fiscus in het gelijk door te stellen dat deze artikel 344§1 WIB 92 in dit geval correct heeft toegepast. Er wordt expliciet¹⁷⁹ gesteld dat de fiscus opeenvolgende overeenkomsten mag wijzigen in een overeenkomst tussen partijen die niet rechtstreeks met elkaar gecontracteerd hebben. Algemeen gesteld mag een overeenkomst tussen A en B en een overeenkomst tussen B en C dus geherkwalificeerd worden in een overeenkomst tussen A en C, op voorwaarde dat het economisch gezien om dezelfde verrichting gaat.

Nochtans - en zoals uit de bespreking van voorgaande arresten is af te leiden - was de perceptie gecreëerd dat de fiscus ‘rug-aan-rug’ constructies wellicht niet kan herkwalificeren, zolang de partijen de rechtsgevolgen van de tussenplaatsing respecteren. Het negeren van een tussenschakel werd dus niet mogelijk geacht. Het aanvaarden van deze gevolgen door de partijen, leidt er bovendien toe dat er geen simulatie mogelijk is. Kortom, er was de gedachte ontstaan dat artikel 344§1 WIB 92 ten dode was opgeschreven.¹⁸⁰ Is hieraan iets veranderd door dit Cassatiearrest?

Over de gevolgen van dit arrest lopen de meningen wijd uiteen. Sommigen stellen dat dit ongetwijfeld een extensievere interpretatie is dan ervoor werd aangenomen.¹⁸¹ De interpretatie van het Hof van Cassatie is “merkwaardig” lezen bij DENIS-EMMANUEL PHILIPPE: “*La requalification ne peut (...) aboutir selon nous à modifier l’objet, les parties ou la date d’un acte juridique, tous aspects qui sont étrangers à la qualification juridique*”.¹⁸² JANSSENS besluit ook tot een vrij ruime invulling, “*waarbij zelfs de grens tussen de economische en juridische realiteit vervaagt*”.¹⁸³

¹⁷⁹ Cass. 10 juni 2010, F.08.0067., 18-20.

¹⁸⁰ A. HAELTERMAN, “Hof van Cassatie reanimeert antimisbruikbepaling”, *Fiscoloog* 2010, nr. 1217, 2.

¹⁸¹ D.-E. PHILIPPE, “Mag de fiscus tussenschakel holding negeren?”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 32/3-7.

¹⁸² D. GARABEDIAN, “Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux”, in *L’évolution des principes généraux du droit fiscal*, Brussel, Larcier, 2009, 82.

¹⁸³ K. JANSSENS, “Fiscus mag doorgeefluik negeren”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 25/2.

Er is er ook rechtsleer die precies het tegenovergestelde beweert, door te stellen dat dit arrest van het Hof van Cassatie geen nieuwe elementen bevat over de draagwijdte van de algemene misbruikbepaling. Die mening wordt onder andere gedeeld door GARABEDIAN.¹⁸⁴

Na grondige analyse van deze rechtsleer worden eigen besluiten getrokken. In een volgend hoofdstuk wordt bekeken wat dit ‘nieuw licht op de zaak’ verandert aan de behandeling van bepaalde constructies.¹⁸⁵

88. OVERZICHT – In eerste instantie worden de toepassingsvoorwaarden nogmaals uitgelicht, met een bijzondere aandacht voor het herkwalificatievraagstuk. Ten tweede worden een aantal aanverwante figuren onder de loep genomen, waaronder de begrippen simulatie en naamlening. In een laatste onderdeel wordt onderzocht of de rechter zich heeft bezondigd aan een opportuniteitsoordeel en meer in het algemeen, of de algemene antimisbruikbepaling geen al te grote aantasting van de rechtszekerheid als gevolg heeft.

§2. HERKWALIFICATIEVRAAGSTUK

89. ALGEMEEN – De belangrijkste vraag die onderzocht dient te worden is hoe de herkwalificatie is verlopen en wat de gevolgen zijn die getrokken kunnen worden. De vraag wordt uiteen getrokken in een aantal deelaspecten. Ten eerste wordt gekeken naar de voorwaarde ‘gelijksoortige juridische gevolgen’. Vervolgens wordt onderzocht wanneer een tussenvennootschap mag worden genegeerd. Ten laatste laten we ons licht schijnen op de ‘step by step’-doctrine.

A. GELIJKSOORTIGE JURIDISCHE GEVOLGEN

90. FINANCIËEL OOGPUNT - Het is interessant om weten hoe het onderzoek is gebeurd naar de juridische gevolgen van de transacties voor en na de herkwalificatie.

Voor de herkwalificatie voert BVBA Purtrade Invest managementdiensten uit voor NV Reprometal, weliswaar via het doorgeefluik NV Stoc dat zelf geen enkele prestatie uitvoert. Na de herkwalificatie voert BVBA Purtrade Invest ook managementdiensten uit voor NV Reprometal, evenwel zonder doorgeefluik. Hebben deze handelingen soortgelijke juridische gevolgen? Het Hof van Cassatie verwijst in zijn arrest naar het Hof van Beroep dat de juridische gevolgen quasi gelijk stelt met de geldstromen.¹⁸⁶ Zo stelt het dat *“deze herkwalificatie geen afbreuk doet aan de juridische realiteit of aan de vastgestelde feiten. De door de belastingplichtige gegeven kwalificatie en de herkwalificatie door de belastingplichtige hebben dezelfde juridische gevolgen, met name een geldstroom van 500”*. Het Hof van Cassatie leidt hieruit af dat het *“mogelijk is om opeenvolgende overeenkomsten tussen diverse partijen te wijzigen in een overeenkomst tussen partijen die niet rechtstreeks met elkaar hebben gecontracteerd, voor zover het vanuit economisch oogpunt om dezelfde verrichting gaat”*.¹⁸⁷

In de rechtsleer is discussie ontstaan omtrent dit punt. HAELTERMAN concludeert dat men het begrip ‘gelijksoortige gevolgen’ ruimer is gaan hanteren in dit arrest. GARABEDIAN komt tot een ander besluit door te

¹⁸⁴ D. GARABEDIAN, “Cass. 10 juni 2010 – artikel 344 § 1 WIB 1992 : revolutie of bevestiging?” *AFT* 2011, afl. 3, Voetnoot 19, 30.

¹⁸⁵ Zie Hoofdstuk 5 Randnummers 126 tot en met 158.

¹⁸⁶ N. COUDER, “Naar een nieuwe antimisbruikbepaling”, *RAGB* 2010, afl. 9, 581-584.

¹⁸⁷ Eerste middel, vierde onderdeel.

concluderen dat er geen nieuwe elementen worden toegevoegd aan de draagwijdte van de algemene antimisbruikbepaling.

91. RUIMERE INTERPRETATIE - HAELTERMAN interpreteert dit arrest als zou het Hof van Cassatie hebben willen stellen dat het begrip ‘gelijksoortige gevolgen’ ruimer en pragmatisch moet worden geïnterpreteerd.¹⁸⁸ De interpretatie van het Hof van Cassatie moet zo begrepen worden dat theoretische rechtsgevolgen die academici kunnen ontwaren in een bepaalde structuur, maar die voor de gemiddelde burger niet echt relevant zijn, opzij geschoven mogen worden, zonder dat de vereiste van ‘soortgelijke niet-juridische gevolgen’ geschonden wordt. Deze vereiste van ‘soortgelijke rechtsgevolgen’ werd door het Hof van Beroep quasi uitsluitend ingevuld vanuit financieel-economisch oogpunt, namelijk door te stellen dat de geldstromen identiek blijven. Voor dit arrest namen men stevast aan dat het de juridische rechtsgevolgen waren die soortgelijk moesten zijn in beide gevallen. Het Hof lijkt inderdaad duidelijk voor een pragmatischer invulling te kiezen. Zo valt meteen een grote belemmering weg voor de toepassing van artikel 344§1 WIB 92.

92. GEEN VERNIEUWDE INTERPRETATIE - GARABEDIAN deelt de conclusie van HAELTERMAN niet.¹⁸⁹ Deze auteur verdedigt de stelling dat het Cassatiearrest geen nieuwe elementen bevat wat de draagwijdte van de algemene antimisbruikbepaling betreft.

Het vierde onderdeel van het eerste middel staat volgens hem cruciaal in deze vraag. Hierin bevestigt het Hof van Cassatie immers de mogelijkheid om op basis van artikel 344§1 WIB 92 opeenvolgende overeenkomsten tussen NV Reprometal en NV Stoc en tussen NV Stoc en BVBA Purtrade Invest in een rechtstreekse overeenkomst tussen NV Reprometal en BVBA Purtrade Invest te herkwalficeren. Men beperkt het betoog tot het louter stellen dat het Hof van Beroep door de herkwalficatie in een rechtstreekse overeenkomst tussen NV Reprometal en BVBA Purtrade Invest toe te staan “*uitspraak doet in miskening van de onderscheiden rechtspersoonlijkheid van de verschillende vennootschappen*”.¹⁹⁰ Eisende partij stelt met andere woorden dat niet alle rechtsgevolgen van de oorspronkelijke kwalificatie worden gerespecteerd.

Het Hof van Cassatie begint zijn antwoord met een verwijzing naar de parlementaire werkzaamheden : “*De Administratie zal belasting kunnen heffen door aan de verrichtingen een juridische kwalificatie te geven die los staat van die gegeven aan elke afzonderlijke akte wanneer de administratie vaststelt dat deze akten vanuit economisch oogpunt dezelfde verrichtingen betreffen*”.¹⁹¹ Daaruit leidt het Hof af dat “*het (...) derhalve mogelijk (is) om opeenvolgende overeenkomsten tussen de diverse partijen te wijzigen in een overeenkomst tussen partijen die niet rechtstreeks met elkaar hebben gecontracteerd, voor zover het van economisch oogpunt om dezelfde verrichting gaat*”. Bijgevolg besluit het Hof dat “*in zoverre het vierde onderdeel uitgaat van de verkeerde juridische onderstelling dat artikel 344§1 WIB 92 enkel de herkwalficatie toelaat van de rechtshandelingen die zijn aangegaan door de personen die zelf partij waren bij de oorspronkelijke akten of verrichtingen, (...) het naar recht (faalt)*”.

Het Hof bevestigt dus met andere woorden enkel dat het mogelijk is om rechtshandelingen te herkwalficeren tussen partijen die in de oorspronkelijke constellatie geen contractpartner waren van elkaar.

¹⁸⁸ A. HAELTERMAN, “Cassatie reanimeert antimisbruikbepaling” *Fiscoloog* 2010, nr. 1217, 1-3.

¹⁸⁹ X. “Algemene antimisbruikbepaling, ligt de lat lager of nog even hoog?” *Fiscoloog* 2011, nr. 1246, 13.

¹⁹⁰ Eerste middel, vierde onderdeel.

¹⁹¹ *Parl. St.* Senaat 1992-93 nr. 762/2, 3; *Parl. St.* Kamer, 1992-93, nr. 1072/8, 101, nr. 24, *in fine*.

Eisende partij ging er immers van uit dat zulks niet mogelijk is. En die verkeerde juridische onderstelling faalt naar recht.

93. HOF ANTWOORDT NIET OVER SOORTGELIJKHEID - De ‘clue’ zit er volgens GARABEDIAN dan ook in dat het Hof zich enkel uitspreekt over de grief die hem is voorgelegd. En die grief gaat niet over de soortgelijke juridische rechtsgevolgen. Het bevestigt noch veroordeelt met andere woorden voor het overige de beslissing van het Hof van Beroep te Antwerpen. Er wordt bijgevolg niet onderzocht of het Hof van Beroep het principe van eerbiediging van de juridische effecten correct had toegepast, bijvoorbeeld of de herkwalificatie in een rechtstreekse overeenkomst NV Reprometal – BVBA Purtrade Invest verenigbaar is met het insolventie risico en de persoonlijke verplichtingen aangegaan door NV Stoc. De zinsnede “*voor zover het vanuit economisch oogpunt om dezelfde verrichting gaat*” uit de motivering van het Hof betreft niet het principe van ‘eerbiediging van de juridische effecten’, maar het begrip ‘zelfde verrichting’, vereist opdat de administratie verschillende akten samen kan herkwalificeren. En daarin ziet hij het grote verschil met HAELTERMAN die de zinsnede interpreteert als dat het Hof het principe van de eerbiediging van de juridische gevolgen lijkt te versoepelen.¹⁹²

94. CONCLUSIE - De mening van GARABEDIAN kan in mijn ogen niet worden gevolgd. Het vierde onderdeel van het eerste middel heeft inderdaad niet de gelijkheid van de rechtsgevolgen als voorwerp.

Het derde onderdeel gaat echter wel over de soortgelijkheid van die rechtsgevolgen. “*De administratie kan evenwel slechts tot herkwalificatie van de verrichting overgaan indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.*” Volgens het Hof is het perfect mogelijk een overeenkomst ten bezwarende titel te herkwalificeren in een gift. Het geeft daarvoor zeven elementen aan.¹⁹³ Het Hof aanvaardt dus in dit concreet geval dat gevolgen voor en na de herkwalificatie soortgelijk zijn.

Ook het tweede onderdeel stelt dat herkwalificatie dezelfde rechtsgevolgen heeft, met name een geldstroom van 12500 euro per maand naar NV Stoc, waarvan er 4700 euro doorstroomt naar BVBA Purtrade Invest.

Uit dit alles mag toch wel worden besloten dat het Hof zich wel degelijk uitspreekt over het herkwalificatievraagstuk, waar het oordeelt dat deze in dit concreet geval correct werd toegepast.¹⁹⁴ Verder moet de mening van HAELTERMAN worden gevolgd wanneer hij concludeert dat het Hof hier toch wel een meer pragmatische toets doorvoert dan aanvankelijk mocht worden aangenomen. Bepaalde juridische gevolgen mogen worden genegeerd, zo kan een volledige vennootschap worden geschrapt. Bovendien motiveert het Hof de soortgelijkheid door te verwijzen naar de geldstromen, geen strikt juridisch begrip.

¹⁹² D. GARABEDIAN, “Cass. 10 juni 2010 – artikel 344 § 1 WIB 1992 : revolutie of bevestiging?” *AFT* 2011, afl. 3, voetnoot 19, 30.

¹⁹³ Zie randnummer 17, Cass. 10 juni 2010, F.08.0067.

¹⁹⁴ In tegenstelling tot wat GARABEDIAN beweert. Hij beroept zich op het verkeerde onderdeel.

B. MAG MEN EEN TUSSENGESCHOVEN PARTIJ NEGEREN?

95. HISTORIEK – Nu toch wel kan worden besloten uit het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 dat aan de notie soortgelijke rechtsgevolgen een iets ruimere, meer pragmatische interpretatie mag worden gegeven, opent dat perspectieven voor het wegdenken van bepaalde tussengevechters, waartoe in casu wordt besloten. Lange tijd werd echter besloten dat dit niet mogelijk was. Over de problematiek is dan ook reeds heel wat inkt gevloeid met een voorlopig eindpunt met het hierboven besproken Cassatiearrest.

Om te beginnen heeft de Rulingdienst zich al uitgesproken over deze kwestie, in het kader van een dubbele holdingstructuur.¹⁹⁵ Men baseerde zich op het criterium van overeenstemming tussen de juridische gevolgen, dat in het leven geroepen is door het Hof van Cassatie en kwam tot het besluit dat herkwalficatie uitgesloten was. Een alternatieve kwalificatie die het bestaan negeert van de tussengevoegde onderneming als genietster van de dividenden, kan niet in aanmerking komen aangezien de tussengeschoven vennootschap de juridische eigenaar is van de aandelen.¹⁹⁶ Er zijn te veel juridische gevolgen waarmee geen rekening zou worden gehouden.

De meerderheid van de rechtspraak schaaft zich achter dit standpunt. Zo oordeelt de rechtbank te Leuven dat artikel 344§1 WIB 92 niet toestaat om het bestaan te negeren van een Belgische vennootschap die wordt tussengevoegd voor fiscale motieven. Mocht de verrichting worden geherkwalificeerd zou men de juridische gevolgen van de gestelde rechtshandeling niet respecteren. Men zou andere feiten belasten die niet onder de oorspronkelijke kwalificatie vallen.¹⁹⁷ Het Hof van Beroep te Brussel¹⁹⁸ en het Hof van Beroep te Gent¹⁹⁹ oordeelden soortgelijk met betrekking tot interne meerwaarden.

96. OPMERKELIJK ARREST - Een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 31 maart 2009 doet toch vragen rijzen over de weigering om tussengeschoven vennootschappen te negeren. In casu werd de herkwalficatie waarbij een vennootschap werd genegeerd immers aanvaard. Een natuurlijke persoon had zijn participatie in vennootschap A (die over enorme reserves beschikte) verkocht aan een verlieslatende vennootschap B. Waarop A een dividend uitkeerde aan B en B deels haar schuld bij de natuurlijke persoon C terugbetaalde. Een jaar later werd B ontbonden. Volgens het Hof moest de dividenduitkering van A aan B geherkwalificeerd worden in een dividenduitkering van A aan C (zodat er RV verschuldigd wordt die in een moederdochtersituatie niet aan de orde is.)

Herkwalficatie kan alleen maar als de juridische gevolgen van de herkwalficatie *gelijksoortig* zijn aan die van de oorspronkelijke kwalificatie. En die voorwaarde moet worden beoordeeld in het licht van het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.²⁰⁰ Er wordt dus enkel rekening gehouden met de externe gevolgen, niet met de interne : men hoeft niet te onderzoeken of iedere geïsoleerde handeling in het kader van de verrichting al dan niet vatbaar is voor herkwalficatie.

¹⁹⁵ D. E. PHILIPPE, “Mag de fiscus tussenschakel holding negeren?”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 32, 7.

¹⁹⁶ Ruling nr. 600.478, 21 november 2006; nr. 700.053, 17 april 2007; nr. 700.236, 24 juli 2007; nr. 700.237, 24 juli 2007; nr. 700.324, 11 september 2007; nr. 800.193, 10 juni 2008; nr. 800.230, 29 juni 2008; nr. 800.430, 20 januari 2009; nr. 900.336, 29 september 2009.

¹⁹⁷ Rb. Leuven 23 december 2005, *FJF* nr. 2006/197, *Fisc. Act.* 2006, 4/1.

¹⁹⁸ Brussel 6 februari 2009, B 09/0149 www.monkey.be.

¹⁹⁹ Gent 31 oktober 2006, *TFR* 2007, 829, noot P. FAES.

²⁰⁰ Cass. 22 november 2007, *Fisc. Act.* 2007, 44/9.

AFSCHRIJFT zegt hierover dat de administratie in de praktijk de juridische gevolgen van de individuele handelingen, die samen de verrichting vormen, kan negeren als die niet meer aanwezig zijn na de realisatie van de verrichting.²⁰¹ Uit de feiten blijkt net dat de eigendomsoverdracht van de aandelen aan B van elk gevolg werd ontdaan door de vereffening van B (de aandelen zijn zo teruggevallen in de handen van de natuurlijke persoon). Op die manier kon gedaan worden alsof B nooit aandeelhouder was geweest. Door de herkwalficatie van de dividenduitkering van A aan B in een uitkering van A aan C heeft het hof van beroep met andere woorden “*een correcte toepassing gemaakt van 344§1 WIB , in de mate dat de juridische gevolgen van de geherkwalficeerde verrichting en de externe gevolgen van de oorspronkelijke kwalificatie gelijksoortig zijn*”, aldus PHILIPPE.²⁰²

Men mag echter een niet al te groot belang hechten aan dat arrest. Enerzijds, als de verrichting tot doel zou hebben gehad om de aandelen van A aan B over te dragen en , na realisatie van de verrichting, B nog steeds eigenaar zou zijn geweest van de aandelen van A, dan zou de fiscus de eigendomsoverdracht en de tussenkomst van de vennootschap B niet hebben kunnen negeren. Anderzijds onderscheidt de Antwerpse zaak, waarvan sprake in het Brusselse vonnis, zich in die zin dat in het eerstgenoemde geval het bestaan van de tussengevoegde holdingvennootschap B in concreto geen enkel praktisch belang had. Vennootschap B had geen enkel belang bij de verwerving van een participatie in A. In tegenstelling tot het hierboven vermelde vonnis waar de opgezette structuur beantwoordt aan behoeften van financiële aard; Het betreft immers geen zuiver kunstmatige structuur, ingegeven door louter fiscale motieven.

97. CONCLUSIE - Het arrest van 19 februari 2008 van het Hof van Beroep van Antwerpen toont aan dat artikel 344§1 WIB 92 de fiscus toelaat om in bepaalde specifieke omstandigheden abstractie te maken van een tussenkomende partij in een juridische handeling. Het recente cassatiearrest van 10 juni 2010 bevestigt die stelling : “ *Het is (...) mogelijk om opeenvolgende overeenkomsten tussen diverse partijen te wijzigen in een overeenkomst tussen partijen die niet rechtstreeks met elkaar hebben gecontracteerd, voor zover het vanuit economisch oogpunt om dezelfde verrichting gaat.*”²⁰³

De visie van het Hof van Cassatie moet worden gevolgd. Ook in dit arrest moet immers dezelfde redenering worden gemaakt, namelijk kijken naar het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Er dient dus niet gekeken te worden naar de interne gevolgen. Het Hof focust op de economische gevolgen van gestelde rechtshandelingen. Dat het Hof van Cassatie zo vlot meegaat in de redenering van de fiscus en het Hof van Beroep heeft ongetwijfeld ook te maken met de begeleidende omstandigheden.²⁰⁴ Dit Cassatiearrest is dus een bevestiging dat een tussengeschoven vennootschap mag worden genegeerd, wat toch wel opmerkelijk is. In theorie was dit al langer mogelijk, maar concrete gevallen waarin dit werd aanvaard in de praktijk waren steeds zeldzaam. Opnieuw is dit een bewijs dat het Hof van Cassatie kiest voor een meer pragmatische en ruimere invulling van de algemene antimisbruikbepaling.

²⁰¹ T. AFSCHRIJFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2008, 116-117.

²⁰² D. E. PHILIPPE, “Mag de fiscus tussenschakel holding negeren?”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 32, 7.

²⁰³ K. JANSSENS, “Fiscus mag doorgeefluik negeren”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 25, 2.

²⁰⁴ Randnummer 17 Cass. 10 juni 2010, ruim besproken in de randnummers 81 tot en met 83.

C. 'STEP BY STEP'-DOCTRINE GEÏNTRODUCEERD?

98. BEGRIP - Het geschil dat heeft geresulteerd tot het arrest van het Hof van Cassatie en de interpretatie ervan kunnen ook hun effect hebben op hoe men moet omgaan met de 'step by step'-doctrine. Deze stelt dat bij constructies van afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen het voldoende is om te kijken naar het eindresultaat om de rechtsgevolgen te vergelijken. Men moet geen rekening houden met de rechtsgevolgen van eventuele tussenstappen die geen invloed hebben op het eindresultaat.²⁰⁵ De 'step by step'-doctrine vindt haar oorsprong in Engeland van de jaren 80,²⁰⁶ en wordt ook bevestigd in de tekst van artikel 344§1 WIB 9 en in de voorbereidende werkzaamheden. Al blijkt toch dat de 'doctrine' beperkend moet worden geïnterpreteerd, zoals zal blijken. Dat zij in casu wel aanvaard wordt, is opvallend.

99. ENGE INTERPRETATIE – Om deze strenge interpretatie te illustreren, een arrest heeft het over de volgorde van de akten.²⁰⁷ “Overeenkomstig de duidelijke tekst van artikel 344§1 WIB 92 is het evenwel de kwalificatie die de partijen gegeven hebben, waarvan moet aangetoond worden dat ze tot doel had om de belasting te ontwijken.”²⁰⁸ Het omdraaien in de tijd van twee of meer akten ter vervanging van de juridische werkelijkheid die de partijen hebben voorgehouden gaat verder dan de kwalificatie van die akten en is binnen het kader van artikel 344§1 niet mogelijk (...) Dit artikel moet strikt worden uitgelegd, omdat het in wezen het recht blijft van de belastingplichtige om de minst belaste weg te kiezen voor het verwezenlijken van economisch verantwoorde verrichtingen.”²⁰⁹

100. WEL NUTTIG EFFECT - Maar er zijn ook tegenvoorbeelden mogelijk waarin de herkwalificatie op basis van de 'step by step'-doctrine vruchtbare resultaten heeft opgeleverd. Zo bevestigde het Hof van Beroep te Antwerpen²¹⁰ de herkwalificatie van een aandelenoverdracht en uitkering van reserves in een rechtstreekse uitkering van dividenden, die onderworpen is aan een roerende voorheffing.²¹¹ Een koppel bezit twee ondernemingen, de man een holding, die aanzienlijke reserves bezit, de vrouw een werkmaatschappij, die echter de verliezen opstapelt en eind 1996 virtueel failliet is. Na het overlijden van de man ontvangt zij alle aandelen van de holding. Zij verkoopt deze aandelen aan de werkmaatschappij maar de verkoopprijs wordt niet betaald. Een jaar later keert de holding aanzienlijke dividenden uit aan de werkmaatschappij, vrij van roerende voorheffing, want er is sprake van een moederdochtersituatie. Dat dividend wordt op zijn beurt aangewend om de openstaande schuld aan te zuiveren die de werkmaatschappij heeft ten aanzien van de holding. Deze werkmaatschappij wordt ontbonden en zo keren de aandelen terug naar de weduwe.

²⁰⁵ R. WILLEMS, “Art. 344§1 en ‘step by step’ : herkwalificatie want uiteindelijk resultaat in stappen is nuloperatie”, *Fisc. Act.* 2009, nr. 20/7.

²⁰⁶ WARD e.a., “The business purpose test and abuse of rights” *British Tax Review*, 1985/2, 68 e.v. ; P. MILLETT, “Artificial tax avoidance: the English and American approach”, *British Tax review*, 1986, 327; FROMMEL, “United Kingdom tax law and abuse of rights”, *Intertax*, 1991/2, 54-81.

²⁰⁷ Gent 30 oktober 2006, 0604/1194.

²⁰⁸ R. WILLEMS, “Antimisbruikbepaling : Artikel 344 § 1 laat niet toe volgorde van akten te wijzigen” *Fisc. Act.* 2006, nr. 40/6.

²⁰⁹ Met verwijzing naar Arbitragehof, nr. 188/2004, 24 november 2004 BS 11 januari 2005, rand. B. 3. 1., *Fisc. Act.* 2004, 41/1.

²¹⁰ Antwerpen 31 maart 2009, 0901/0565.

²¹¹ R. WILLEMS, “Art. 344§1 en ‘step by step’ : herkwalificatie want uiteindelijk resultaat in stappen is nuloperatie”, *Fisc. Act.* 2009, nr. 20, 3.

De administratie gaat over tot herkwalificatie, want uit de feiten zou blijken dat de aandelenoverdracht uitsluitend tot doel had de reserves van de holding belastingvrij aan de weduwe te laten toekomen. Het arrest bevestigt deze zienswijze. Vooreerst blijkt duidelijk dat er sprake is van afzonderlijke akten die allemaal eenzelfde verrichting realiseren, en dan is het mogelijk aan die verrichting een juridische kwalificatie te geven die los staat van de kwalificatie van elke afzonderlijke akte, want het staat vast dat de akten vanuit economisch standpunt dezelfde verrichting betreffen.²¹² Dat de handelingen zich uitstrekken over verscheidene jaren is geen probleem, zolang er eenheid van de bedoeling kan worden aangetoond.²¹³ Een positief antwoord op de vraag heeft een heel belangrijk gevolg, namelijk dat de test van de gelijksoortigheid maar moet worden uitgevoerd op het resultaat en niet op elke stap afzonderlijk.

101. OOK VENNOOTSCHAPPEN NEGEREN? - Vraag is of ook volledige vennootschappen mogen worden genegeerd, wanneer zij enkel een ‘tussenstap’ zijn zonder ‘invloed te hebben op het eindresultaat’. Dat is altijd zeer betwist geweest. In 2005 nog sprak de Leuvense rechter zich nog in zeer duidelijke bewoordingen uit over de algemene antimisbruikbepaling en de ‘step by step’-doctrine.²¹⁴ Art. 344§1 WIB 92 laat niet toe om geen rekening te houden met het bestaan van een Belgische vennootschap die wordt tussengeschoven.

Huidig Cassatiearrest is verrassend te noemen, aangezien de tussengeschoven vennootschap toch wel enigszins negeert. Al kan worden gesteld dat het geenszins om negeren gaat. Haar functie wordt gewoon verandert. In de plaats van een werkvennootschap wordt zij gezien als een vennootschap die werk doorsluis naar een derde vennootschap. In ruil krijgt zij daarvoor een niet-aftrekbare gift. Deze herkwalificatie wordt trouwens ook bewezen door de feiten, aangezien de tussengeschoven vennootschap niet over enige werkmiddelen beschikt en aldus niet productief kon zijn. De rechter oordeelde dan ook dat in voorliggend geval die juridische gevolgen gelijksoortig zijn.

102. BESLUIT - Samenvattend kan worden gesteld dat het voor meervoudige verrichtingen dus opletten geblazen is, aangezien bij dergelijke ‘step by step’-constructies²¹⁵ enkel moet worden gekeken naar het eindresultaat om de rechtsgevolgen te vergelijken, waarbij men geen rekening dient te houden met eventuele tussenstappen die geen invloed hebben op het eindresultaat. Zelfs vennootschappen zouden in principe kunnen worden weggedacht, het Cassatiearrest van 10 juni 2010 indachtig zijnde.

§2. AANVERWANTE FIGUREN

103. ALGEMEEN – De algemene antimisbruikbepaling wordt vaak in contact gebracht met andere figuren die min of meer hetzelfde doel voor ogen hebben. Dat doel is met name het herstellen van de belastinggrondslag door belastingontwijkende constructies aan te vallen. Zo is het interessant om te onderzoeken of simulatie en naamgeving in voorliggend geval geen nuttigere gevolgen zouden hebben gehad. En was het niet mogelijk gewoon de aftrekpost van artikel 49 WIB 92 te weigeren om tot het gewenste resultaat te komen, zoals door sommige auteurs gesteld?

²¹² *Parl. St.* Senaat 1992-93, nr. 762/2, 38.

²¹³ *Parl. St.* Kamer 1992-93, nr. 1072/8, 102, nr. 26.

²¹⁴ Rb. Leuven 23 december 2005, *Fisc. Act.* 2006, nr. 4/1.

²¹⁵ Volgens de letter van de wet “afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen”.

A. SIMULATIE

104. BEGRIP - De fiscus heeft zich in voorliggend geval beroepen op de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344§1 WIB 92. Vraag is of een aantal andere pistes misschien sneller en eenvoudiger tot resultaat zouden hebben geleid. Het is namelijk ook denkbaar dat de fiscus zou hebben geargumenteed dat de hele operatie gesimuleerd was. Indien hij simulatie kon aantonen had hij artikel 344§1 WIB helemaal niet meer nodig.

Er is geen verboden simulatie ten aanzien van de belastingadministratie wanneer, ten einde een gunstiger fiscaal regime te genieten, de partijen, gebruik makend van de vrijheid tot overeenkomsten af te sluiten, maar zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, akten opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan deze akten geven niet de meest normale is.²¹⁶ Om tot simulatie te besluiten moet men aldus de intentie om zich van de toepassing van deze bepaling te onttrekken, aantonen. Schending van de wet is hierbij mogelijk naar geenszins noodzakelijk.

105. IN CASU – Er kan worden geargumenteed dat de gevolgen van de akten niet werden nageleefd. Want hoe kan een vennootschap een overeenkomst sluiten tot het leveren van diensten als zij hiervoor in de materiële onmogelijkheid is : NV Stoc beschikte niet over activa en had geen werkingskosten. Dit kan nog worden aangenomen, het gebeurt nog in de commerciële wereld dat bepaalde taken worden geoutsourced, of dat de werkzaamheden gebeuren in de te managen onderneming zelf, waardoor weinig activa en werkingskosten vereist zijn.

Een aantal elementen doen echter een totale simulatie vermoeden. NV Reprometal betaalt NV Stoc 12.400 euro, liefst drie maal zoveel als die laatste betaalt aan BVBA Purtrade Invest. De bedoelingen van de partijen waren duidelijk, zoveel mogelijk winst doorsluizen naar een vennootschap die daarop niet belast werd in de vennootschapsbelasting omdat die vennootschap aanzienlijke verliezen lijdt, terwijl NV Reprometal die uitgaven kan aftrekken als beroepskost. De overeenkomsten werden op dezelfde dag gesloten en hadden identiek hetzelfde voorwerp. Als kers op de taart blijkt dat BVBA Purtrade Invest ook nog eens de afgevaardigd bestuurder is van NV Stoc en dat tot voor kort ook was van NV Reprometal. Er zijn verwante gevallen denkbaar waarin de rechter in dergelijke concrete gevallen tot simulatie zou besluiten.

106. CONCLUSIE - De enige reden waarom in casu niet voor simulatie werd geopteerd, ligt vermoedelijk in het feit dat er geen expliciete wetsschendingen konden worden aangetoond. Ook al is een wetsschending niet noodzakelijk om tot simulatie te besluiten, het vergemakkelijkt wel het bewijs ervan. En zoals in de deze masterproef reeds meermaals moge blijken, ligt hierin waarschijnlijk de functie van de antimisbruikbepaling zoals zij in haar huidige constellatie bestaat, namelijk (extreem) agressieve constructies aanpakken waarin de toepassing van het simulatiebegrip niet mogelijk is, omdat op onvoldoende wijze kan worden aangetoond dat de rechtsgevolgen niet zijn nageleefd. Nogmaals is duidelijk dat deze concepten niet 100% afgelijnd zijn.

²¹⁶ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken – art 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, 2008, 9.

B. NAAMLENING

107. BEGRIP – Een tweede verwante rechtsfiguur is deze van de naamkening. De tussengeschoven vennootschap zou immers ook kunnen worden aanzien als een verschijningsvorm van de burgerlijke figuur naamkening, die ook in het fiscaal recht toepassing vindt. Kon zij in voorliggend geval gebruikt worden om de belastbare grondslag te herstellen?

Bij een geval van naamkening is er een overeenkomst tussen twee partijen, die ertoe strekt dat de ene partij, de naamkenner genaamd, voor rekening van een tweede partij, de opdrachtgever, in eigen naam één of meer rechtshandelingen zal stellen met een derde, de derde medecontractant.²¹⁷ Er bestaat de optie om de naamkenner een vergoeding toe te kennen voor de geleverde prestaties. Ten slotte moet de naamkenner intrinsiek een niet-handelaar zijn, zoniet betreft het een commissieverhouding. Dit principe uit het burgerlijk recht vindt integraal toepassing in het fiscaal recht. Met naamkening op zich is niets mis ; het is een perfect legitiem middel om vorm te geven aan de inschakeling van een tussenpersoon.²¹⁸

108. SIMULATIE - Op fiscaal vlak geldt dit evenzo, tenminste voor zover de partijen alle gevolgen van de door hen uitgestippelde weg respecteren, zoniet is er sprake van simulatie. Men mag dus niet raken aan de essentiële gevolgen van de naamkening. Deze zijn onder meer dat het welslagen van de verrichting evenals het debiteurenrisico rust op de opdrachtgever. De administratie staat aldus machteloos indien men alle gevolgen van de transactie aanvaardt.

Bepaalde rechtspraak liet zich echter strenger uit. Het Hof van Beroep te Brussel had immers vastgesteld dat een Engelse vennootschap, hoofdhuis van een Belgische vaste inrichting, kennelijk geen eigen activiteit had en dat haar jaarrekening identiek was aan die van de vaste inrichting. Voorts waren er duidelijke banden tussen de vaste inrichting en de Panamese moedervernootschap van het Engelse hoofdhuis. Daaruit werd door het Hof van Cassatie terecht afgeleid dat de Belgische vaste inrichting rechtstreeks afhangt van de Panamese vennootschap, met alle fiscale gevolgen van dien.²¹⁹ *“Ofschoon het vanuit theoretisch oogpunt niet te rechtvaardigen valt dat een streep wordt getrokken door een zelfs inhoudsloze papieren naamkenner, dwingt de aangehaalde rechterlijke uitspraak de partijen tot enige risicoreflectie”* aldus MESSIAEN.²²⁰

109. ANTIMISBRUIKBEPALING - Ingeval er geen simulatie voorligt, stelt zich de vraag naar de toepassing van artikel 344§1 WIB 92. Kan men met andere woorden de kwalificatie als naamkening naast zich neerleggen indien men tot de vaststelling komt dat het motief van de juridische vormgeving in hoofdzaak het ontwijken van belastingen is zonder dat men zich kan beroepen op rechtmatige economische of financiële behoeften? Belangrijke beperking is immers dat de wezenlijke juridische gevolgen niet mogen worden miskend bij de herkwalificatie. Vraag is hoe ver men deze inhoudsloze naamkening kan drijven. MESSIAEN meent dat een werkelijke naamkenner, hoe substantieel of inhoudsloos ook, niet kan worden genegeerd met het oog op een voor

²¹⁷ R. MESSIAEN, “De naamkening in het fiscaal recht : zwaard van Damocles of opgeklopte hersenschim?” in X., *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2004-2005*, Kluwer, Mechelen, 2004, 340.

²¹⁸ Dit werd meermaals door Cassatie bevestigd : Cass. 26 januari 1965, *Pas.* 1965, I, 515; Cass. 21 oktober 1948, *Pas.* 1948, I, 585; Cass. 6 mei 1915, *Pas.* 1915-1916, I, 285.

²¹⁹ Cass. 3 juni 1993, *TRV* 1993, 474; vonnis *a quo* Brussel 9 juni 1992, *TRV* 1993, 475.

²²⁰ R. MESSIAEN, “De naamkening in het fiscaal recht : zwaard van Damocles of opgeklopte hersenschim?” in X., *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2004-2005*, Kluwer, Mechelen, 367.

de Schatkist voordeliger taxatie. Maar, ook hij erkent dat een andersluidende uitspraak niet als donderslag bij heldere hemel zou worden ervaren.

110. REDENERING – GARABEDIAN ziet in dat de figuur van naamlening net een mogelijkheid is om over te gaan tot herkwalificatie in de gevallen waarin alle gevolgen van de gestelde verrichtingen worden aanvaard, maar waarin specifieke omstandigheden voorliggen waaruit het kunstmatige karakter ten overvloede blijkt.

Hij stelt dat telkens de rechtspraak overging tot het negeren van een tussenschakel²²¹, de omstandigheden aantoonden dat de tussenschakel niet enkel met het doel om belasting te ontwijken in de verrichting tussenkwam, maar telkens ook totaal kunstmatig tussenkwam zonder enige concrete rol te vervullen met betrekking tot de kenmerkende rechten en verplichtingen van de juridische kwalificaties gegeven door de partijen.²²² Zo kan gewezen worden op het feit dat de tussenkomst van B tot doel had haar toe te laten haar overtollige financiële kosten fiscaal af te trekken. Ook had B de prestaties niet zelf geleverd en zou ze in de totale onmogelijkheid verkeerd hebben om dit te doen.

Wanneer dergelijke omstandigheden aanwezig zijn, is het perfect mogelijk om de herkwalificatie met het principe van de eerbiediging van de juridische effecten te verzoenen door een beroep te doen op de juridische figuur van de naamlening.²²³ Het gaat hier eigenlijk over gevallen waarin men had kunnen besluiten tot simulatie, maar dit was niet mogelijk omdat alle gestelde handelingen wettig waren en men alle gevolgen ervan aanvaardde. Eén van twee grondvoorwaarden is om tot simulatie te besluiten is aldus niet vervuld.

GARABEDIAN heeft het over een ‘tegenbrief’ waarvan het bestaan moet bewezen worden door de administratie. De tegenbrief is een overeenkomst waarbij de partijen zijn overeengekomen dat B bijvoorbeeld niet tussenkomt als hoofdhuurder en secundaire verhuurder, maar als tussengeplaatste persoon. Soms leidt de rechter het bestaan van deze overeenkomst af uit een reeks omstandigheden, waarbij soms het principe dat de belastingplichtige het voordeel van twijfel moet krijgen genegeerd wordt. In de zaken die ruimte voor twijfel laten, laat artikel 344§1 WIB 92 toe de beslissing juist te rechtvaardigen : indien de tussenkomst van B enkel kan worden uitgelegd door een doel om belasting te ontwijken, en indien de specifieke omstandigheden van de zaak toelaten zijn tussenkomst te kwalificeren als deze van een naamleener, is de herkwalificatie gerechtvaardigd.

111. GEEN ALGEMENE FISCALE REGELING - Merk ook op dat er dus vooralsnog geen algehele fictiebepaling is ingevoerd die fiscaal een van het burgerlijk recht afwijkende regeling introduceert. Wel zijn er een aantal specifieke bepalingen die een fiscale fictie invoeren ten aanzien van fiduciaire verhoudingen. Te denken valt aan de Spaarrichtlijn waarin er sprake is van de “uiteindelijke gerechtigde” die gedefinieerd wordt als “elke natuurlijke persoon die een rentebetaling ontvangt, of ten gunste van wie een rentebetaling wordt bewerkstelligd”.²²⁴ Dit komt erop neer dat de uiteindelijke gerechtigde iemand moet zijn die de interesten voor eigen rekening ontvangt, hetgeen niet het geval is bij naamlening. Hieruit blijkt dat de fiduciaire verhoudingen

²²¹ Zie arrest 21 april 2005, randnummers 60 tot en met 62.

²²² Zie verder ook in randnummer 124.

²²³ J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN, “Examen de jurisprudence 1991-2007 sur les impôts sur les revenus et les sociétés”, *RCJB* 2008, 323-324, nr. 33.

²²⁴ J. VANDEN ABEELE, “Nederland reeds ver gevorderd met implementatie Spaarrichtlijn”, *Fiscoloog Internationaal* 2003, afl. 240, 4.

fiscaal transparant worden behandeld. Uit het bestaan van deze specifieke bepalingen kunnen misschien wel de spreekwoordelijke uitzonderingen worden gevonden die de regel bevestigen.²²⁵

112. CONCLUSIE - Concluderend kan worden gesteld dat, hoewel naamlening soms wordt afgeschilderd als fraudemechanisme bij uitstek door de administratie, het gebruik van naamlening voor de belastingplichtige toch geen al te groot probleem mag zijn. Een naamlener is een volwaardige contractpartij en mag fiscaal niet transparant worden behandeld (niettegenstaande specifieke uitzonderingsbepalingen). Wel moeten alle gevolgen van de overeenkomst worden gerespecteerd en door de recent ruimere invulling van het antimisbruikbegrip moet men toch opletten voor de naamlening als *pro forma*-oplossing voor diverse fiscale constructies. Evenwel opgelet, de fiscus kan steeds het bewijs leveren van een tegenbrief, ook onrechtstreeks door het aanwezig zijn van specifieke omstandigheden en op basis daarvan dan de toepassing van de fiscale wet bevelen.²²⁶

Het spreekt voor zich dat wanneer het Hof van Cassatie een ruimere invulling zou geven aan de ‘gelijksoortigheid’ van de rechtsgevolgen bij herkwalficatie, men ook sneller het bewijs kan leveren van de ‘tegenbrief’, en het risico voor de belastingplichtige dus groter wordt wanneer hij zich bedient van een ‘inhoudsloze’ naamlener.

Wil men de administratie een nog grotere slagkracht geven, kan misschien worden gedacht aan een algemener principe om fiscale optimaliseringen door gebruikmaking van naamlening af te remmen, aangezien het doorkruisen van sommige fictiebepalingen een fluitje van een cent is.

C. AFTREK OP BASIS VAN ARTIKEL 49 WIB 92

113. BEGRIP – Een derde interessante piste die kan worden bewandeld als alternatief voor de mislukte toepassing van de algemene antimisbruikbepaling in dit concreet geval is het weigeren van de aftrek op basis van artikel 49 WIB 92.

In de praktijk worden meer en meer vennootschappen betrokken bij het bestuur van rechtspersonen.²²⁷ Vaak wordt hiervoor een beroep gedaan op zogenaamde managementvennootschappen, zoals ook hier het geval is.²²⁸ In beginsel verzet de rechtspraak zich niet tegen het aanwenden van een managementvennootschap.²²⁹ Vaak is het voor bestuurders voordeliger hun bestuursmandaten via een vennootschap waar te nemen aangezien zij dan belast worden in de voordeliger vennootschapsbelasting. Voor de exploitatievennootschap is de vergoeding een aftrekbare beroepskost. Aangezien het gebruik van managementvennootschappen vaak nadelig uitvalt voor de Schatkist poogt de Administratie het gebruik ervan af te remmen. Meermaals verwierp de Administratie reeds de fiscale aftrek waarbij zij aanvoerde dat de geleverde prestaties geveinsd zouden zijn.

²²⁵ R. MESSIAEN, “De naamlening in het fiscaal recht : zwaard van Damocles of opgeklopte hersenschim?” in X., *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2004-2005*, Kluwer, Mechelen, 2004, 370.

²²⁶ D. GARABEDIAN, “Cass. 10 juni 2010 – artikel 344 § 1 WIB 1992 : revolutie of bevestiging?” *AFT* 2011, afl. 3, 30.

²²⁷ A. KIEKENS, “Beroepskosten- bestuurdersbezoldiging – voorwaarden voor aftrek”, *Fisc. Koer.* 2002, 305-308.

²²⁸ A. HAELTERMAN, “De management-vennootschap”, in K. GEENS, A. HAELTERMAN en H. VAN HOOGENBEMT, *De Ik-vennootschap*, II, Biblio-dossier Vennootschapsrecht III, Kalmthout, 1987, IV-3.

²²⁹ Gent 28 mei 1991, *TRV* 1991, 295; Arbh. Gent 26 maart 1998, *V&F* 1998, 159.

114. IN CASU - Dit was ook een probleem volgens de administratie in onze casus. De fiscus had de aftrek van de managementvergoeding verworpen op basis van artikel 49 WIB 92. Dat artikel stelt dat van de belastbare winst werkelijk gemaakte beroepskosten mogen worden afgetrokken, indien ze zijn gemaakt om belastbare winst te verkrijgen. De fiscus oordeelde dat er geen bewijs was van werkelijke prestaties. Een factuur volstaat daarvoor niet. Dus zijn de voorwaarden voor aftrek van beroepskosten niet vervuld, aldus de rechter.

Was dit dan niet voldoende? Wanneer men de beroepskost verwerpt, worden deze bedragen bij de belastbare winst gevoegd waarop belasting wordt geheven. Waarom moest men zich ook nog eens beroepen op de algemene antimisbruikbepaling? Er moet gewerkt worden in twee stappen. Ten eerste wordt artikel 344§1 WIB 92 toegepast. Dat leidt tot een herkwalificatie van de verrichting. Eens dat is gebeurd, wordt op deze nieuwe kwalificatie de fiscale wet toegepast. Aangezien er herkwalificatie is van een dienst in een gift, en deze geen aanleiding kan geven tot aftrekbare beroepskosten – giften worden immers niet gedaan om belastbare winst te verkrijgen - wordt de aftrek als beroepskost geweigerd.

Artikel 344§1 WIB werd in casu gebruikt als een bewijsmiddel – en dat is het initieel ook – tot bewijs om de aftrek op basis van artikel 49 WIB 92 te verwerpen.

§3. RECHTSZEKERHEID

115. ALGEMEEN – Na een onderzoek naar de interpretatie van de toepassingsvoorwaarden en de bespreking van een aantal aanverwante figuren loont het ook de moeite te bekijken of de rechter bij de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 zich niet heeft bezondigd of heeft moet bezondigen aan een opportuniteitsoordeel. Bovendien is het interessant of de antimisbruikbepaling, en zijn sterk variërende interpretatie in de rechtspraak geen al te grote aantasting is van de rechtszekerheid, die zeker in het fiscaal recht van groot belang is.

1. OPPORTUNITEITSOORDEEL

116. BEGRIP - Het is intussen vaste rechtspraak in fiscale zaken dat het de administratie niet toekomt zich over de opportuniteit van bepaalde investeringen en uitgaven uit te spreken, laat staan de globale bedrijfsvoering van de belastingplichtige te beoordelen.²³⁰ Het staat de fiscus niet vrij te oordelen over de genomen bedrijfsbeslissingen. Dit beginsel wordt graag opgeworpen door de door de fiscus geplaagde belastingplichtige om aan de toepassing van de antimisbruikbepaling onderuit te komen.

Recent sprak de Rechtbank van Antwerpen zich nog eens uit over deze kwestie.²³¹ Een accountantskantoor verleent aan zijn cliënten diensten inzake accountancy en adviesverlening in tal van andere domeinen. Men maakt daarvoor onder meer gebruik van zelfstandige accountants. Voor de boekhoudkundige activiteiten sluit het accountantskantoor een samenwerkingsovereenkomst met een verbonden onderneming. Die verbonden onderneming maakt gebruik van dezelfde (!) zelfstandige accountants. De onderneming factureert haar prestaties aan het accountantskantoor, deze facturatie gebeurt aan de hand van de vergoedingen die aan de zelfstandige medewerkers worden uitbetaald, verhoogd met een winstoverslag van 20%. Het accountantskantoor

²³⁰ Cass. 23 januari 1958, *JDF* 1958, 33; Cass. 20 oktober 1959, *Pas.* 1960, I, 216; Cass. 23 oktober 1963, *RW* 1964-65, 259; Cass. 19 november 1968, *Arr. Cass.* 1969, 303; Luik 18 december 1985, *FJF* nr. 86/194; Antwerpen 10 september 1990, *Bull. Bel.* 1992, 895 en Brussel 9 september 1994, *FJF* nr. 95/11.

²³¹ Rb. Antwerpen 3 maart 2006, *Fisc. Koer.* 2006/607.

factureert op zijn beurt door aan het cliënteel. De fiscus oordeelt dat de manier waarop de samenwerking met de zelfstandige medewerkers is gestructureerd, niet met de werkelijkheid overeenstemt. Men beslist dan ook een gedeelte van de facturatie van de nevenvennootschap aan het accountantskantoor als beroepskost te verwerpen. De rechtbank wijst het standpunt van de administratie van de hand. De accountantsvennootschap heeft namelijk de vrijheid om haar activiteiten te organiseren zoals ze zelf wil. Het accountantskantoor heeft de vrije keuze om boekhoudkundige taken uit te besteden en accountancy en consultancy zelf te organiseren. Dat door deze organisatie de resultaten zowel fiscaal als boekhoudkundig worden geoptimaliseerd, is van geen tel.

117. IN CASU - NV Stoc werpt op dat men zich waagt aan een opportuniteitsoordeel door een deel van de managementvergoedingen als niet aftrekbaar te beschouwen. *“De Administratie heeft overigens nooit geargumenteed dat geen werkelijke prestaties aan de facturatie ten grondslag zouden liggen, maar wel dat de appelante een ‘overprijs’ heeft betaald.”*²³²

Volgens de administratie is zij niet overgegaan tot een opportuniteitsoordeel²³³, en zij wordt hierin ook gevolgd door de rechter. Vergoedingen zonder tegenprestatie zijn niet aftrekbaar omdat ze niet zijn gedaan om inkomsten te houden of te bekomen. Het Hof benadrukt eveneens dat de beoordeling dat tegenover een gedeelte van de prijs geen prestaties staat, geen opportuniteitsoordeel uitmaakt.²³⁴

Er is inderdaad in het fiscaal recht de verplichting van een zuivere toepassing van de fiscale wet waarbij men zich niet waagt aan een opportuniteitsoordeel. De onderneming heeft de vrijheid om zich te organiseren op een wijze die haar het beste lijkt, maar kan dat niet doen op een wijze waar – althans in de feiten – de waarheid onrecht wordt aangedaan. Het verschil met de hierboven aangehaalde casus is dat de feiten in dit geval nog flagranter zijn, waardoor de situatie niet meer als ‘normaal’ bestempeld kan worden. En in deze opvatting is artikel 344§1 WIB 92 duidelijk een beperking op de Brepols-doctrine waarin wordt gesteld dat de partijen voor een constructie mogen kiezen, ook al is deze niet ‘de meest normale’.²³⁵ Dat is inderdaad zo, maar als de constructie zodanig vergezocht is, kan zij blijkbaar toch met succes worden aangevochten door de fiscus.²³⁶ Het is duidelijk dat de antimisbruikbepaling balanceert tussen ‘agressieve belastingvermijding’ en simulatie. En wanneer men te ver gaat, dat is een delicate vraag die beoordeeld moet worden door de feitenrechter.

Het is natuurlijk belangrijk te benadrukken dat de fiscus ook geen al te grote vrijheid heeft, en ook niet mag hebben. Bovendien zijn de toepassingsvoorwaarden van de algemene antimisbruikbepaling stringent, en dat is maar goed ook, wil men niet in de willekeur terecht komen. Op dit punt is het Cassatiearrest niet vernieuwend met de bestaande rechtspraak die handelt over het opportuniteitsaspect.

2. RECHTSONZEKERHEID?

118. PROBLEEMSTELLING - Het gebruik van vage normen in fiscale wetsbepalingen leidt in de praktijk vaak tot interpretatie- en kwalificatieproblemen, die op hun beurt dan weer leiden tot meningsverschillen tussen

²³² Antwerpen 19 februari 2008, *FJF*, 2008/232, 877, overweging 1.12, *in fine*.

²³³ Antwerpen 19 februari 2008, *FJF*, 2008/232, 877, overweging 1.13.

²³⁴ X., “Antimisbruikbepaling Antwerpen 19 februari 2008”, *Fisc. Koer.* 2008, 441.

²³⁵ Brussel 25 maart 1959, *RGEN* 1960, nr. 20287, *Rev. Fisc.* 1960, 252.

²³⁶ Zie §.4 Nuancering, randnummer 124.

belastingplichtigen en de administratie.²³⁷ Bovendien is er het spanningsveld met het fiscale legaliteitsbeginsel dat stelt dat er geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.²³⁸ Door DUMON werd dit legaliteitsbeginsel dan ook gezien als het beginsel dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige waarborgt.²³⁹ De essentiële bestanddelen van de belasting moeten door de wetgever zelf worden vastgesteld, verdere details en bijzonderheden kunnen door de Koning worden genomen. Is de wetgever aan deze grondwettelijke plicht tegemoet gekomen bij de opstelling van de antimisbruikbepaling? Zoals blijkt uit het overzicht van rechtspraak is de algemene antimisbruikbepaling voor interpretatie vatbaar. Door het arrest van 10 juni 2010 moet alweer een vernieuwd standpunt worden ingenomen. Rechtspraktici dienen zich opnieuw te herbronnen over de legaliteit van alle mogelijke constructies die door de antimisbruikbepaling kunne worden aangevallen. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede.

119. STANDPUNT - Van meet af aan was één zaak duidelijk, namelijk dat de antimisbruikbepaling niet duidelijk is. In de voorbereidende werkzaamheden wordt nergens een concreet voorbeeld gegeven over een mogelijke toepassing van de wet. Men scheen er van uit te gaan dat de praktijk zelf aan de bepaling de juiste inhoud zou worden gegeven.²⁴⁰ De concrete invulling ervan werd overgelaten aan de rechtspraak en de administratie. Het komt immers aan de Administratie toe te oordelen over de al dan niet aanwezigheid van bedoelde behoeften en van de interpretatie van de bepaling. De administratie gaf invulling aan het concept door het publiceren van een aantal behandelde vragen tot voorafgaande schriftelijke akkoorden met betrekking tot artikel 344§1 WIB 92. Zij hebben steeds betrekking op de interpretatie van de notie ‘rechtmatige economische en/of financiële behoeften’. De vraag is of dit voldoende is om duidelijkheid te scheppen over deze bepaling. Ook de rechtspraak sprak zich in een heleboel vonnissen en (Cassatie)-arresten uit over de concrete toepassing van de antimisbruikbepaling.

120. LEGALITEITSBEGINSEL - In deze onderstelling voldoet de formulering mijns inziens niet aan het hierboven gestelde legaliteitsbeginsel. Er blijven een heleboel vragen onbeantwoord. De uiteenlopende interpretaties die in de rechtsleer²⁴¹ worden gegeven zijn een goede indicatie van de concrete rechtsonzekerheid die bestaat over de antimisbruikbepaling. Ook de evolutie in de rechtspraak is hier een indicatie voor. Het is duidelijk dat zij beslist over het lot en de toepasbaarheid ervan, zoals eens te meer bewezen in het besproken arrest. Door nu te beslissen dat herkwalficatie toch mogelijk is in het concreet geval, moeten meteen vragen worden gesteld over de voorspelbaarheid van de misbruikbepaling. Doordat de slaagkansen van de administratie zijn toegenomen,

²³⁷ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteitsbeginsel” *AFT* maart 2009, 95.

²³⁸ Artikel 170 §1 van de Grondwet stelt dat geen belasting mag worden ingevoerd dan door de wet. Hieruit volgt dat alles vrij is van belasting, zolang de wetgever het niet belast.

²³⁹ F. DUMON, “Les impôts directs, l’Etat de droit et la Constitution”, *JDF*, 1984, 5-35, i.h.b. 22 e.v. en 35.

²⁴⁰ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteitsbeginsel” *AFT* maart 2009, 108.

²⁴¹ Om de meest tegenstrijdige meningen op te sommen vlak na de invoering van het nieuwe artikel: J. KIRKPATRICK, “La requalification fiscale des opérations accomplies abusivement dans le seul but d’éviter l’impôt sous l’empire du nouvel article 344, par. 1 CIR 92, introduit par la loi du 22 juillet 1993”, *Cahier van de Jurist*, 1994; T. AFSCHRIFT, *L’évitement licite de l’impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 375; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken, of, de keuze van de minst belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de Wet van 22 juli 1993: een commentaar op art. 344, § 1 WIB 1992*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 131; S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 271-281.

vergroot dus ook de rechtsonzekerheid. Met welke rechtsgevolgen rekening houden, en met welke niet, deze vraag is verre van uitgeklaard.

121. LEGALITEITSBEGINSEL IS NIET STATISCH - Er moet evenwel worden opgemerkt dat artikel 170 van de Grondwet geenszins moet worden opgevat als een statisch en eenduidig principe. Grondwettelijke bepalingen zijn immers onafscheidelijk verbonden met de maatschappelijke context die zij moeten regelen. Het legaliteitsbeginsel is in 1830 ontstaan vanuit een vrees van geldhonger van de Koning/Staat. Daarom was het belangrijk in de Grondwet een artikel in te schrijven dat de belastingbevoegdheid strikt regelt. Is deze vrees vandaag nog gegrond? Mijn oordeel is van niet. Er kan dan ook worden afgeleid dat het legaliteitsbeginsel onder invloed van maatschappelijke en economische ontwikkelingen door de wetgever steeds minder streng wordt toegepast. Het komt er immers op aan de Grondwet te interpreteren volgens de Grondwettelijke doelstellingen die zij dient te verwezenlijken.²⁴² Eén van die doelstellingen is gelijkheid onder de burgers te creëren, en die bereik je niet als je geen efficiënt antimisbruikbeleid voert. Een efficiënt antimisbruikbeleid bereik je maar als er voldoende wapens zijn om misbruiken te beteugelen, en één van deze wapens is een algemene antimisbruikbepaling. De Grondwet is een bakermat die, gelet op haar onafscheidelijke verbondenheid met de veranderlijke maatschappelijke context die zij moet regelen, voldoende abstract en flexibel is en aldus ruimte laat voor conjuncturele wijzigingen. Een van deze conjuncturele wijzigingen is de toegenomen bezorgdheid en afgunst vanwege de burger tegen alle mogelijke vormen van fiscale fraude en agressieve belastingontwijking. Het feit dat er specifiek voor de fraudebestrijding een staatssecretaris bevoegd was in de regering Leterme III is een indicatie voor deze verhoogde druk van de burger. Ook onder de huidige regering DI RUPO I wordt veel aandacht besteed aan de fraudebestrijding, met opnieuw een specifieke staatssecretaris bevoegd voor deze materie.²⁴³

122. NOODZAKELIJKE INBREUK OP RECHTSZEKERHEID? - DEBLAUWE analyseert de antimisbruikbepaling net na de invoering ervan en noemt de vereiste van economische of financiële motiveringen een vrij heftige - maar gewilde en noodzakelijke- inbreuk op de rechtszekerheid. De bepaling op zichzelf creëert echter niet zoveel bijkomende onzekerheid, want zij bekrachtigt volgens hem de bestaande rechtspraak. De sfeer die er echter rond is geschapen gaat in een andere richting : niemand weet precies hoe de antimisbruikbepaling moet worden geïnterpreteerd. 20 jaar later is de mist nog steeds niet volledig opgetrokken.²⁴⁴

Soms is het gebruik van vage normen echter noodzakelijk. Is dit hier ook het geval? De term ‘algemene misbruikbepaling’ zegt het zelf, het is een bepaling die op een zo ruim mogelijk aantal gevallen nuttig gevolg moet kunnen sorteren. Het is daarvoor noodzakelijk dat de misbruikbepaling in algemene bewoordingen wordt opgesteld.

COUDER merkt op dat deze nieuwe interpretatie van het arrest van het Hof van Cassatie van 2010 zal leiden tot een grotere fiscale onzekerheid en het waarschijnlijke gevolg van een overvloed van nieuwe

²⁴² B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteitsbeginsel” *AFT* maart 2009, 100.

²⁴³ JOHN CROMBEZ is de huidige staatssecretaris voor fraudebestrijding.

²⁴⁴ R. DEBLAUWE, “Recht en onzekerheid in de fiscale wetgeving”, *RW* 1993-94, 1208, 1215.

rechtszaken waarin de fiscus bepaalde verrichtingen zal proberen aan te vallen.²⁴⁵ Zo een vaart zal het volgens mij niet lopen, de grove begeleidende omstandigheden indachtig.

HAELTERMAN wijst ook op deze grotere fiscale onzekerheid en het moeilijker worden van de fiscale voorspelbaarheid. Want het wordt wel heel moeilijk om te oordelen welke rechtsgevolgen wel, en welke rechtsgevolgen niet genegeerd kunnen worden. Meteen zegt hij er ook bij dat dit precies één van de oogmerken was van de initiële opstellers van de algemene antimisbruikbepaling, namelijk de creatie van een wapen om agressieve en/of artificiële, al te zeer op strikt juridische elementen gebaseerde, planning onderuit te halen.²⁴⁶

123. TAAK VAN DE RECHTER - Maar is dit geen wezenskenmerk van het gehele rechtssysteem, dat er regels zijn, die in de praktijk moeten worden toegepast. En dat leidt al eens tot problemen en misbruiken. In het recht is het nooit zwart/wit, nooit zijn rechten en plichten volledig rechtlijnig. Altijd zijn er wel speciale omstandigheden die ieder geval verschillend maken. Mocht dit niet zo zijn, zou er geen nood zijn aan een rechterlijke macht. Dit is in het fiscaal recht niet anders, niettegenstaande het feit dat de fiscale wet van strikte interpretatie is en het rechtzekerheidsbeginsel hoog in het vaandel wordt gedragen. Is het dan niet de taak van de rechter om tegen misbruiken op te treden, met het gereedschap dat de wetgever aanreikt? Vraag is of het rechtzekerheidsbeginsel niet al te zwaar onder druk wordt gezet. Mijn oordeel is van niet. Wie zich niet met al te exotische constructies bezighoudt heeft nog steeds niets te vrezen.

Het is immers in de rechtsstaat van groot belang dat burgers en ondernemingen weten waar zij aan toe zijn en waaraan zij zich dienen te houden. Het Hof van Cassatie nam in dit arrest wellicht een beslissing die het ‘eerlijkst’ is, door een constructie te herkwalficeren die als enig doel had belasting te besparen, maar zij zet wel de deur wijd open naar een veel troebeler antimisbruikbegrip waarin rechten en plichten van de belastingplichtige verwateren. Indien het Hof van Cassatie voor deze extensievere interpretatie kiest kan misschien overwogen worden artikel 344§1 WIB 92 te herwerken, dit om de rechtszekerheid te verhogen. Dit hoeft niet noodzakelijk een verscherping te zijn. Een verduidelijking kan ook.

Vraag blijft evenwel of er wel degelijk een extensievere invulling wordt gegeven aan het antimisbruikbegrip na dit arrest. Er zijn immers ook auteurs die stellen dat dit arrest niets toevoegt aan het bestaande misbruikbegrip.²⁴⁷

§4. NUANCERING

124. GROVE BEGELEIDENDE OMSTANDIGHEDEN - Grote vraag blijft wat de precedentswaarde is van dit arrest. Er moet worden opgemerkt dat de feiten die in casu tot een herkwalficatie hebben geleid toch wel vergezocht waren. Meer dan de helft van de winst werd doorgesluisd naar een vennootschap zonder patrimonium of werkingsmiddelen. De twee overeenkomsten werden op dezelfde dag gesloten en hadden hetzelfde voorwerp.

Er zijn ook immers voorbeelden in de rechtspraak te vinden waar de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 niet werd toegelaten, ook al waren de omstandigheden gelijkaardig. Er kan bijvoorbeeld melding worden gemaakt van de voorheen reeds besproken casus waar een accountantskantoor een reeks zelfstandige

²⁴⁵ N. COUDER, “Naar een nieuwe antimisbruikbepaling”, *RAGB* 2010, afl. 9, 581-584.

²⁴⁶ A. HAELTERMAN, “Hof van Cassatie reanimeert antimisbruikbepaling”, *Fiscoloog* 1217, 8 september 2010, 2.

²⁴⁷ D. GARABEDIAN, “Cassatie 10 juni 2010 en artikel 344§1 WIB 92: revolutie of bevestiging?”, *AFT* 2011 afl. 3, 27-32.

medewerkers had die consultancydiensten leverden ten behoeve van de cliënten van het kantoor, terwijl de accountancydiensten door dezelfde medewerkers werden geleverd maar dan via een tussenvennootschap (met een meerkost van 20%).²⁴⁸ De reactie van de fiscus was zoals gesteld voorspelbaar: “Konden die ook voor accountancyadvies niet gewoon rechtstreeks met het kantoor samenwerken, in plaats van via een tussengeschoven vennootschap?” In de ogen van de fiscus was er geen enkele economische reden om een vennootschap tussen te schuiven, en was de hele operatie dus alleen maar een manier om winsten van het kantoor door te sluizen naar de verbonden vennootschap. Maar de rechtbank zag dat niet zo. De fiscus mag zich niet bemoeien met opportuniteitsbeslissingen zoals de wijze waarop een ondernemer zijn werk organiseert. Hij mocht in dit geval dus niet oordelen dat het kantoor die opdrachten evengoed rechtstreeks aan de zelfstandige medewerkers had kunnen toevertrouwen in plaats van via de omweg van de verbonden vennootschap. Het kantoor mocht de facturen van de verbonden vennootschap dus zonder probleem aftrekken.

Merk wel op dat het natuurlijk iets heel anders is als er ‘maar’ 20% van de winst naar de tussengeschoven vennootschap afgeleid wordt, in plaats van meer dan de helft zoals in het geval dat voor het Hof van Cassatie gekomen is. Dit vermindert in grote mate de precedentswaarde van het besproken Cassatiearrest. De andere grove begeleidende omstandigheden werden reeds ten overvloede beschreven en behandeld bij de bespreking van het geschil.

²⁴⁸ Rb. Antwerpen 3 maart 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 607.

§5. CONCLUSIE

125. CONCLUSIE – Het is moeilijk een eenduidige interpretatie te geven over dit recentste Cassatiearrest dat zich uitspreekt over de algemene antimisbruikbepaling.

De meeste auteurs zijn het er wel over eens dat de herkwalficatievoorwaarden iets ruimer geïnterpreteerd mogen worden. Gelijksortige niet-fiscale gevolgen zijn voldoende om tot herkwalficatie te besluiten. Cassatie motiveert dat de rechtsgevolgen soortgelijk zijn door te verwijzen naar de geldstromen die hetzelfde zijn in de twee gevallen. Er wordt meer belang gehecht aan de economische gevolgen van een constructie²⁴⁹ dan aan strikt juridische verschillen, die wel opgemerkt worden door een juridisch publiek maar niet essentieel zijn voor niet juridisch geschoolden.

Aan de andere kant kunnen ook een aantal bedenkingen worden gemaakt. In de eerste plaats waren er de begeleidente omstandigheden die als erg agressief aanzien worden. De tussengeschoven vennootschap had eigenlijk geen reden tot bestaan, ze had geen werkingsmiddelen en de twee overeenkomsten met hetzelfde voorwerp werden op dezelfde dag aangegaan. Ten tweede leunt deze situatie wel heel sterk aan bij simulatie. Dit is de functie die gegeven moet worden aan de antimisbruikbepaling zoals ze in huidige toestand bestaat, namelijk het herkwalficeren waar *in se* simulatie voorligt maar waar toch niet tot de toepasbaarheid ervan kan worden besloten omdat het bewijs ervan moeilijk te leveren is, net omwille van de strenge Brepolsdoctrine.

Waar voor dit Cassatiearrest nog voorgehouden werd dat de antimisbruikbepaling volledig ten dode was opgeschreven moet dit na 10 juni 2010 toch enigszins worden genuanceerd. In uitzonderlijke gevallen die in de schemerzone met simulatie liggen, kan de fiscus zich immers met succes beroepen op dit bewijsmiddel. Op deze manier tracht het Hof van Cassatie een gevoelig evenwicht te brengen tussen enerzijds het legaliteitsbeginsel en anderzijds het gelijkheidsbeginsel.

Voor het overige kan worden herverwezen naar de conclusies die werden genoteerd na het arrest van het Hof van Beroep, zie randnummer 80.

²⁴⁹ Tot gelijksoortigheid wordt besloten aangezien het leidt tot “dezelfde geldstromen”.

HOOFDSTUK 5. PRAKTIJKGEVALLEN GESCHETST NA DEZE NIEUWE CASSATIERECHTSPRAAK

126. INLEIDING – In dit hoofdstuk bekijken we een aantal veelvoorkomende constructies die spanning veroorzaken met de algemene antimisbruikbepaling. Met wisselend succes tracht de administratie deze constructies aan te vallen door toepassing van artikel 344§1 WIB 92. Verandert er iets aan deze situatie na het aart van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010? En wat zou het gevolg zijn in deze situaties als de nieuwe antimisbruikbepaling wordt toegepast?²⁵⁰

AFDELING 1. VRUCHTGEBRUIKCONSTRUCTIES

127. BEOOGDE SITUATIE - De figuur vruchtgebruik is het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben zoals de eigenaar zelf, maar onder de verplichting om de zaak in stand te houden.²⁵¹ De oude rechtsfiguur ‘vruchtgebruik’ bewoog zich generaties lang binnen het erfrecht, vooral ten voordele van de langstlevende. De figuur wordt echter ook gebruikt voor andere doeleinden, namelijk in het kader van de organisatie van de vennootschap, waarbij vaak ook fiscale motieven meespelen. Het komt er in de meeste gevallen op neer dat de blote eigenaar bij afloop van het vruchtgebruik gratis een onroerend goed verwerft, waarvan de kosten voor een groot deel zijn betaald en afgetrokken door de vruchtgebruiker, de vennootschap. Dat men zich hierbij soms beweegt op het randje van belastingontwijking of zelfs simulatie, hoeft niet te verwonderen.²⁵²

Concreet tracht men artikel 32, lid 2, 3° WIB 92 te omzeilen. Wanneer een bedrijfsleider een onroerend goed verhuurt aan zijn vennootschap, wordt dat onroerend inkomen vanaf een bepaald niveau omgezet in een beroepsinkomen als gevolg van deze bepaling. Deze belastingheffing wordt vermeden door het werken met een vruchtgebruik. De bedrijfsleider koopt de blote eigendom van het goed aan, zijn vennootschap het vruchtgebruik. Deze situatie valt buiten het toepassingsgebied van artikel 32 WIB 92. Bovendien wordt de bedrijfsleider na verloop van tijd volle eigenaar van het onroerend goed.

128. REACTIE ADMINISTRATIE - De Administratie tracht vrij regelmatig deze constructies aan te vechten via artikel 344, §1 WIB 1992.²⁵³ De aankoop van de blote eigendom door de bedrijfsleider en het vruchtgebruik door de vennootschap herkwaliceert zij in de aankoop van de volle eigendom door de bedrijfsleider, gevolgd door een verhuring aan zijn vennootschap.

²⁵⁰ voor de bespreking van de nieuwe antimisbruikbepaling, zie hoofdstuk 6. Wat zal de toekomst brengen?

²⁵¹ Artikel 578 BW.

²⁵² K. VERHEYDEN, “Vruchtgebruik herkwalicieren in huur?”, *AFT* juni- juli 2007, 23.

²⁵³ Een rechtspraakoverzicht : Rb. Antwerpen 19 juni 2002, *TFR* 2003, afl. 239, 327, noot K. MOSER; Antwerpen 15 juni 2005, *Fiscoloog*, afl. 997, 9; Rb. Antwerpen 19 december 2005, *Fiscoloog* 2006, afl. 1027, 12; K. SPAGNOLI “Antwerpen: Cassatiearrest belet herkwalicatie van vruchtgebruik niet”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 19, 1; Rb. Antwerpen 6 januari 2003, *Fiscoloog*, afl. 875, 3 en *TFR* 2003, afl. 239, 330 noot K. MOSER; Rb. Brugge 19 december 2005, *FJF*, No. 2006/198; Cass. 22 november 2007, *FJF*, No. 2008/140; Rb. Brugge 22 juni 2004, *Fiscoloog*, afl. 948, 4, noot A. CLAES en S. JOURDAIN; Antwerpen 18 maart 2008, *FJF*, No. 2009/134.

§1. EVOLUTIE

129. AANVANKELIJK - Artikel 344§1 WIB 92 laat een herkwalficatie toe, waarbij de fiscus niet mag raken aan de feiten of aan de verrichting zelf, wat betekent dat men de externe gevolgen van de verrichting moet respecteren. In het begin na de invoering van artikel 344§1 WIB 92, was het nog niet volledig duidelijk hoe dit beginsel zou worden ingevuld. Met name was er nog enige onduidelijkheid, zodat het nog geen uitgemaakte zaak was of de ‘strikte’ dan wel de ‘uitgebreide’ interpretatie het zou halen.

130. RECHTSPRAAK - Gelet op de intussen duidelijke rechtspraak van bijvoorbeeld het Hof van Cassatie op 4 november 2005²⁵⁴ kan worden gesteld dat het de strikte interpretatie is die de bovenhand heeft genomen. Dat Hof heeft zich immers uitgesproken over de vruchtgebruikproblematiek.²⁵⁵ Hoewel het stelde dat de betwiste akte wel degelijk belastingontwijking tot doel had en ongetwijfeld beoogde een belastingbesparing te realiseren, en even formeel aangaf dat de belastingplichtige het vereiste tegenbewijs niet leverde – zodat in beginsel alle voorwaarden tot herkwalficatie aanwezig waren – werd de fiscus afgewezen op formele gronden. Herkwalficatie veronderstelt volgens het Hof dat de door partijen gestelde akte op verschillende manieren kan worden gekwalificeerd waarbij bovendien de juridische realiteit die de belastingplichtige tot stand heeft gebracht, moet worden gerespecteerd. Dit was in casu niet het geval.

Gevolg hiervan is dat, hoewel de Administratie steevast pogingen blijft ondernemen om te herkwalficeren, de rechtsfiguren vruchtgebruik en huur te veel van elkaar verschillen om herkwalficatie mogelijk te maken. Deze visie vinden we ook ten overvloede in de rechtspraak.²⁵⁶ Vruuchtgebruik en huur zijn in ons burgerlijk recht twee ‘benoemde’ rechtsvormen, of met andere woorden twee verschillende rechtsfiguren waarvan de benaming, de definitie en de kenmerken door de wetgever expliciet werden vastgesteld.²⁵⁷ Belastingplichtigen die voor deze techniek opteerden konden op beide oren slapen.

§2. NA 10 JUNI 2010

131. STAND VAN ZAKE - Verandert er nu iets aan deze behoorlijk stabiele behandeling van vruchtgebruikconstructies na het Cassatiearrest van 10 juni 2010, dat voorheen uitgebreid werd besproken? Dat hangt natuurlijk af van hoe men dit arrest interpreteert. Het belangrijkste besluit dat kan worden getrokken uit

²⁵⁴ Cass. 5 november 2005, in verbreking van Luik 10 september 2004. Zie o.m. N. DEMEYERE, “Antimisbruikbepaling. Cassatie: nieuwe vlag moet zelfde lading dekken”, *Fisc. Act.* 2005, 42/8, en K. VERHEYDEN in *De Tijd* 1 december 2005.

²⁵⁵ Gent 13 september 2005, *Fisc. Act.* 2005, nr. 33; J. VERHOEYE in *De Tijd* 14 oktober 2005. Het vonnis *a quo* (Brugge 22 juni 2004) kreeg trouwens veel kritiek zie onder meer A. CLAES & S. JOURDAIN, “Herkwalficatie van vruchtgebruik : een brug te ver?” *Fiscoloog* 2004, 948, en *Fisc. Act.* 2004, 26/1.

²⁵⁶ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 50-55 ; P.F., COPPENS, “Wisselend succes voor de belastingadministratie in haar kruistocht tegen de vruchtgebruikconstructies”, *Pacioli* 2007, nr. 226, 5; K. VERHEYDEN, “Vruchtgebruik herkwalficeren in huur?”, *AFT* juni- juli 2007, 38; K. WILLOQUE, “Vruchtgebruikconstructies bij nieuwbouw : fiscaal interessante of risicovolle planning?”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 6, 1-3. Zie evenwel ook : C. BUYSSE, “Fiscus verhardt strijd tegen ‘turbo’-vruchtgebruikconstructies”, *Fiscoloog* 7 december 2011, nr. 1275, 1-5.

²⁵⁷ Zie K. VERHEYDEN, “Vruchtgebruik herkwalficeren in huur?” , *AFT* juni- juli 2007, 23-26 voor een uitgebreide vergelijking tussen deze twee rechtsfiguren.

dat arrest is dat de administratie kan herkwalficeren als de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.

VANNESTE leidt hieruit af dat de herkwalficatie mogelijk is gelet op de feiten, aangezien de niet-fiscale rechtsgevolgen gelijksoortig zijn.²⁵⁸ De juridische feiten zijn immers dat een bestuurder van de vennootschap een som geld ontvangt. In ruil ontvangt de vennootschap daarvoor een gebruiksrecht, een vruchtgebruik genaamd. Een andere kwalificatie voor dit feitengeheel is een huurovereenkomst tussen de bestuurder en de vennootschap, waarbij de betaalde geldsom een vooraf betaalde huur betreft en het gebruiksrecht de huur. Volgens het Hof van Cassatie moet de herkwalficatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen hebben als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Artikel 344§1 WIB 92 is volgens deze auteur dan ook toepasbaar.

132. TOEGEPAST OP VRUCHTGEBRUIKCONSTRUCTIES - In het Cassatiearrest van 10 juni 2010 werd de herkwalficatie van een overeenkomst ten bezwarende titel in een gift aanvaard. Nochtans wordt dat onderscheid ook aanzien als één van de grote summa divisio's in het recht onder de juristen. Het lijkt dan ook niet ondenkbaar dat dat andere grote onderscheid, tussen een zakelijk recht enerzijds - in casu het vruchtgebruik - en een vorderingsrecht anderzijds - in casu de huurovereenkomst - een overbrugbaar verschil kan uitmaken. Uit het Cassatiearrest viel immers volgens dezelfde auteurs af te leiden dat verschillen - hoewel ze een essentieel onderscheid uitmaken voor juristen - die voor gewone rechtsonderhorigheden niet als essentieel verschillend aanzien worden, vervangen kunnen worden.

Zo zal Jan Modaal geen essentiële verschilpunten kunnen detecteren tussen een huurrecht met betaling van de huur in het begin van de huur en een vruchtgebruik. Dat er in het ene geval zakelijke rechten overgaan en in het andere geval slechts vorderingsrechten, is van relatief klein belang. Wat de belastingplichtige interesseert is hoeveel belastingen hij zal moeten betalen aan het einde van de rit.

133. Na 10 juni 2010 heeft de rechtspraak zich reeds éénmaal uitgesproken over een vruchtgebruikconstructie, waarbij niet tot herkwalficatie werd besloten.²⁵⁹ Het betrof geen klassieke constructie waar werd geherkwalficeerd in huur, maar in een recht van opstal, ook een zakelijk recht dus. Een bedrijfsleider geeft een bouwgrond voor 20 jaar in vruchtgebruik aan zijn vennootschap. Hij krijgt hiervoor een vergoeding. In het contract wordt verder overeengekomen dat de bedrijfsleider en de vennootschap gezamenlijk een gebouw zullen oprichten op de bouwgrond. Na 20 jaar zal het gebouw in volle eigendom toekomen aan de bedrijfsleider. De administratie herkwalficeert op grond van artikel 344§1 WIB 92 het vruchtgebruik in een opstal. De rechter aanvaardt dit echter niet. De herkwalficatie in een recht van opstal heeft in de gegeven omstandigheden geen gelijksoortige niet-fiscale gevolgen. Het Hof van Beroep te Antwerpen bevestigt deze visie.

Uit dit arrest valt af te leiden dat een zakelijk recht herkwalficeren in een ander zakelijk recht dus niet snel aanvaard zal worden door de rechtspraak, laat staan een zakelijk recht in een vorderingsrecht. De niet-fiscale rechtsgevolgen verschillen te veel om een herkwalficatie toe te laten. De begeleidende omstandigheden kunnen er evenwel voor zorgen dat een herkwalficatie toch toelaatbaar is. Zo kan een vruchtgebruik wel worden

²⁵⁸ F. VANNESTE, "Artikel 344§1 WIB toch niet afgeschreven", *Fisc. Act.* 2010, nr. 4, 7.

²⁵⁹ Antwerpen 27 september 2011, besproken in M. DELANOTE, "Vruchtgebruik kan niet worden geherkwalficeerd in een recht van opstal", *Fisc. Act.* 2011, afl. 36, 1-5 (bevestigt Rb. Antwerpen 23 december 2009, *Fiscoloog*, afl. 1208, 6).

geherkwalificeerd als men de normale vergoeding niet respecteert. Het komt uiteindelijk de rechter toe zich over iedere zaak afzonderlijk uit te spreken.

134. CONCLUSIE – De interpretatie van de algemene antimisbruikbepaling zoals zij vandaag voorligt maakt het niet mogelijk dat vruchtgebruikconstructies die op een juiste manier gewaardeerd zijn, te herkwalficeren. Niet in een ander zakelijk recht, en ook niet in een vorderingsrecht, huur bijvoorbeeld. Het vaarwater tussen beide rechtsfiguren is te diep om van gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen te spreken.

§3. NA INVOERING VAN DE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING²⁶⁰

135. RUIMERE HERKWALIFICATIEMOGELIJKHEDEN – Nu de nieuwe antimisbruikbepaling²⁶¹ in werking zal treden, zullen vruchtgebruikconstructies wellicht doeltreffender kunnen worden aangepakt. Het volstaat immers voor de administratie om verrichtingen niet-tegenstelbaar te stellen als er fiscaal misbruik voorligt. Dat fiscaal misbruik bestaat erin dat een verrichting wordt gesteld in strijd met de doelstellingen van de fiscale wet, waarbij men zich in een fiscaal gunstigere situatie plaatst.

De administratie moet dus in de eerste plaats aantonen dat er fiscaal misbruik voorligt. Wanneer zij hierin slaagt kan de belastingplichtige het tegenbewijs leveren door aan te tonen dat er ook andere motieven hebben meegespeeld bij het stellen van de verrichting, zelfs al is dat motief ondergeschikt aan het fiscaal motief. Derhalve dienen twee zaken te worden onderzocht. Enerzijds of dit gebruik van een vruchtgebruikconstructie ingaat tegen het doel en finaliteit van de fiscale wet, in casu om onroerend inkomen dat men van de vennootschap heeft verkregen om te zetten in een beroepsinkomen. Anderzijds moet worden bekeken of er ook andere motieven kunnen meespelen, naast het fiscale motief.

136. GEFRUSTREERDE FISCALE WET – Artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992 bepaalt dat wanneer een bedrijfsleider eigen onroerende goederen verhuurt aan zijn eigen vennootschap, het onroerend inkomen dat hij daardoor verwerft, vanaf een bepaalde grens wordt omgezet in beroepsinkomen. Dit is een maatregel om te vermijden dat vennootschappen hun bedrijfsleiders zouden betalen via het huren van eigendommen van de bedrijfsleider. Daardoor ontstond de praktijk waarbij de eigendom wordt uitgesplitst, waarbij de blote eigendom werd aangekocht door de bedrijfsleider en het vruchtgebruik door de vennootschap. Het vruchtgebruik, dat voor een bepaalde duur wordt gekocht, moet worden aanzien als een vooraf betaalde huur. Op het einde van het vruchtgebruik komt de volle eigendom weer bij de bedrijfsleider. Op deze manier wordt de herkwalficatie naar beroepsinkomsten vermeden.

Mijns inziens is de fiscale wet wel degelijk gefrustreerd. Er wordt een regel ingevoerd, expliciet om een bepaalde situatie tegen te gaan, namelijk bedrijfsleiders betalen via het huren van onroerend goed van die bedrijfsleiders. Die ‘antimisbruikbepaling’ wordt dan weer ontweken door het gebruik van een vruchtgebruik in de plaats van een gewone huur. Het doel van artikel 32, lid 2,3° WIB 92 is miskend, dus er ligt mogelijks fiscaal misbruik voor. Er mag echter niet te snel tot fiscaal misbruik besloten worden, wil men niet in de willekeur terecht komen. Waarschijnlijk zullen er ook begeleidende omstandigheden nodig zijn om tot dat

²⁶⁰ Zie hoofdstuk 6. ‘Wat zal de toekomst brengen?’ over de bespreking van deze nieuwe antimisbruikbepaling.

²⁶¹ Zie daarover uitgebreid, hoofdstuk 6.

misbruik te besluiten. Zo moet gewezen worden op het belang van een correcte waardering van het vruchtgebruik. Wanneer men dat aan zijn laars lapt, is het de kans zeer reëel dat de rechter zich zal beroepen op artikel 344§1 WIB 92.

137. ANDERE NIET-FISCALE MOTIEVEN – Wanneer de administratie fiscaal misbruik aantoon, kan de belastingplichtige, zoals gezegd, alsnog het tegenbewijs leveren door te bewijzen dat er ook andere motieven hebben meegespeeld, naast het fiscale motief om gunstiger te worden belast. De memorie van toelichting laat uitschijnen dat het tegenbewijs erg licht is, en dat dus behoorlijk snel kan worden besloten dat er ook andere beweegredenen hebben meegespeeld.

Als bijvoorbeeld alle gevolgen van het vruchtgebruik worden gerespecteerd zijn er een aantal merkelijke voordelen voor de bedrijfsleider. Wanneer hij immers als verhuurder zou optreden zijn de verplichtingen veel groter dan wanneer hij louter blote eigenaar is. Hij moet dan niet instaan voor herstellingen, loopt niet het risico dat de huur niet betaald zal worden, ... Dit zijn allemaal economische motieven die door de rechter in aanmerking kunnen worden genomen en die als tegenbewijs kunnen dienen.

138. CONCLUSIE - Het zal aan de rechtspraak zijn om een standpunt in te nemen of dit ‘misbruik’ zwaar genoeg doorweegt om als fiscaal misbruik te worden gekwalificeerd met alle gevolgen van dien. Waarschijnlijk zal men wel tot die conclusie kunnen komen, zeker als er een aantal begeleidende omstandigheden zijn die misbruik aannemelijk maken. In veel gevallen zal de belastingplichtige echter gretig van het mogelijke tegenbewijs gebruik maken om een herkwalificatie alsnog te vermijden. Het is immers relatief gemakkelijk aan te tonen dat het fiscale motief niet het enige was dat voor het kiezen van een bepaalde verrichting heeft geleid. Zo kan gewezen worden op de verschillende verplichtingen die op een verhuurder ten aanzien van zijn huurder rusten, die niet bestaan in de relatie blote eigenaar – vruchtgebruiker.

In veel gevallen zullen de welig tierende vruchtgebruikconstructies dus niet geraakt kunnen worden door de nieuwe antimisbruikbepaling. Het valt te verwachten dat de administratie toch pogingen zal ondernemen om bepaalde constructies tegen te gaan, zeker als niet alle gevolgen van de keuze voor een vruchtgebruikconstructie worden aanvaard, en het dus moeilijker te motiveren zal zijn dat er ook andere motieven hebben meegespeeld.

AFDELING 2. HUUR EN ONDERVERHUUR²⁶²

139. BEOOGDE CONSTRUCTIES – Door huurovereenkomsten te sluiten gevolgd door een onderhuur kunnen bepaalde fiscale verplichtingen gereduceerd of vermeden worden. Er zijn een aantal situaties te onderscheiden.

Ten eerste kan er, om te vermijden dat men als verhuurder belast wordt op de werkelijke huurinkomsten²⁶³, worden overwogen om een onroerend goed eerst te verhuren aan een natuurlijke persoon die

²⁶² Overzicht van rechtspraak : Cass. 21 april 2005, *TFR* 2005, afl. 292, 1014, noot P. FAES en N. DEMEYERE, *Fisc. Act.* 2007, afl. 6, 2; Cass. 11 december 2008, *FJF*, No. 2009/207; Brussel 5 februari 2004, *TFR* 2004, afl. 265, 696, noot W. DE BUYSER; Antwerpen 21 april 2009, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 05/45; Rb. Brussel 8 november 2006, *TFR* 2007, afl. 329, nr. 2007/N83; Rb. Brussel 7 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 403; Rb. Luik 31 januari 2006, *Fiscoloog*, afl. 1035, 14; Gent 17 februari 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1171, 11 en *AFT* 2010, afl. 12, 90.

het gebouw niet gebruikt voor het uitoefenen van zijn/haar beroepswerkzaamheid. Vervolgens verhuurt die persoon het gebouw aan een persoon die het gebouw wel gebruikt voor het uitoefenen van zijn of haar beroepswerkzaamheid.²⁶⁴ De constructie heeft tot doel de toepassing van artikel 7, §1, 2°, c WIB 1992 te ontlopen.

Een tweede situatie is die van de bedrijfsleider die een eigen onroerend goed verhuurt aan de vennootschap waarin hij een mandaat van bestuurder of zaakvoerder uitoefent. Het abnormaal gedeelte van de huur wordt in zijn hoofde als bedrijfsinkomen belast en niet als onroerend inkomen. Om hieraan te ontsnappen wordt in de praktijk vaak gebruik gemaakt van een constructie van ‘huur’ en ‘onderhuur’. In de plaats van dat de verhuurder rechtstreeks verhuurt aan de vennootschap, verhuurt hij het onroerend goed aan een andere privépersoon die het vervolgens ‘onderverhuurt’ aan de vennootschap. Op die manier wordt de verhuurder slechts belast op basis van het kadastraal inkomen. Voor de tussenpersoon- natuurlijke persoon is de inkomst een divers inkomen en belastbaar aan 15%.²⁶⁵ De constructie heeft tot doel de toepassing van artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992 te ontlopen.

Beide situaties, die zeer gelijkaardig zijn, worden samen behandeld.

140. ANTIMISBRUIKBEPALING - Nadat de algemene antimisbruikbepaling werd ingevoerd stelde zich de vraag bij een combinatie van een verhuur met een onderverhuur of de Administratie nu gerechtigd is de contractuele relatie tussen de verhuurder en de huurder te herkwalficeren en bij de taxatie van de huurinkomsten enkel rekening te houden met de bestemming van het onroerend goed door de gebruiker.²⁶⁶

Het zullen de concrete omstandigheden zijn die van doorslaggevend belang zijn om aan een herkwalficatie te ontsnappen of niet. Er kan bijvoorbeeld op gewezen worden dat de huurder meer rechten heeft dan de onderhuurder, en dat hij het risico loopt dat de huurprijs niet betaald wordt door de onderhuurder. Hoe groter de verschillen zijn, hoe aannemelijker het is dat belastingontwijking niet het enige nagestreefde doel is.

Vaak wordt tot herkwalficatie besloten wanneer simulatie niet ver weg is. Dat is het geval wanneer de tussenschakel geen enkele zelfstandigheid heeft : er is nauwelijks prijsverschil, de huurder/onderverhuurder kan zijn huurgelden bij beide partijen halen, ...

§ 1. EVOLUTIE

141. RECHTSPRAAK ARTIKEL 32 WIB 1992 – In een principiële arrest van 21 april 2005 oordeelde het Hof van Cassatie dat constructies van verhuur in combinatie met onderhuur wel degelijk, op grond van artikel 344§1 WIB 92 geherkwalficeerd kunnen worden in een rechtstreekse verhuur. Op die manier wordt belasting geheven alsof de bedrijfsleider het onroerend goed rechtstreeks aan de vennootschap verhuurt. De tussenschakel wordt als het ware genegeerd. Belangrijk punt in de overwegingen is dat de tussenvennootschap het recht heeft om, in geval van niet-betaling van de huur door de (onder)huurder, de huurprijs in te vorderen bij de verhuurder. Vraag

²⁶³ Wanneer een goed verhuurd wordt voor professionele doeleinden wordt het belast met de werkelijke huurinkomsten als grondslag, terwijl dit anders op het (doorgaans veel lagere) KI is, wat goedkoper is.

²⁶⁴ A. KIEKENS, “Fiscale aspecten van “constructies” van verhuur in combinatie met onderhuur”, *Huur* 2008, afl. 3, 114-116.

²⁶⁵ Art. 90, 5° WIB 1992 en art. 171, 2°bis WIB 1992.

²⁶⁶ S. VANSTEENKISTE, “Huur van een woning, bestemd voor privé-gebruik en toch fiscaal bedrijfsmatig”, *AFT* 1994, 89-93.

is of partijen alle gevolgen van hun overeenkomst hadden aanvaard en er eventueel niet tot simulatie zou kunnen worden besloten.²⁶⁷

Ook in 2008 sprak het Hof van Cassatie zich uit over een onderhuurconstructie in het voordeel van de administratie.²⁶⁸

Het Hof van Beroep te Antwerpen moest zich in 2009 ook uitspreken over deze kwestie. Waar aanvankelijk 2 broers rechtstreeks verhuren aan een vennootschap via een mondelinge handelshuurovereenkomst, wordt besloten die overeenkomst op te zeggen en te verhuren via de kinderen en een neef van deze broers. Zij vragen 60.000 meer dan de broers. De administratie beroept zich op artikel 344§1 WIB 92. De nieuwe overeenkomsten hebben financieel en economisch bekeken dezelfde resultaten als de oude overeenkomst. Er zou bovendien veinzing in het spel zijn : de wet werd geschonden door de vroegtijdige stopzetting van het handelshuurcontract, waarbij de vennootschap geen belang had om met deze verbreking in te stemmen, want het gevolg is het betalen van een hogere huursom. Het Hof bevestigt deze stelling. Opnieuw luidt de vraag of de administratie zich op de algemene antimisbruikbepaling moest beroepen, aangezien waarschijnlijk ook voor veinzing kon gekozen worden.²⁶⁹

142. RECHTSPRAAK ARTIKEL 7 WIB 1992 - Wat de herkwalficatie betreft in gevallen waarin artikel 7 , §1, 2°, c WIB 1992 werd ontweken, moet worden gesteld dat de rechtspraak minder meegaand is.

Een klassiek geval deed zich voor in het Hof van Beroep te Brussel. Mevrouw is eigenaar, meneer huurt en verhuurt onmiddellijk door aan zijn vennootschap. De administratie wenst te herkwalficeren in rechtstreekse huur waarbij de vrouw belast wordt op grond van huuropbrengsten in de plaats van het verhoogd KI. Zij voert aan dat beide contracten op dezelfde datum gesloten zijn, de prijs identiek is en het voorwerp hetzelfde. De rechtbank volgt de administratie : alle gevolgen van de gestelde akten werden aanvaard²⁷⁰ maar omdat er enkel fiscale motieven speelden mag er dus worden geherkwalficeerd.²⁷¹

Maar er zijn ook arresten waar de administratie de rechter niet kan overtuigen om zich te doen vinden in een herkwalficatie. De rechter is van oordeel dat de voorwaarde van gelijksoortigheid niet vervuld is. De Rechtbank van eerste aanleg te Luik oordeelde in een zaak dat de administratie er niet slaagde om aan te tonen dat de effecten van de nieuwe akte dezelfde zijn als die van de originele akte.²⁷² Ook het Hof van Beroep te Gent komt tot dezelfde conclusie. Men oordeelt dat de rechtsgevolgen van een hoofdhuur-onderhuur in casu niet dezelfde zijn als die van een rechtstreekse huur : tussen de huurder en de onderhuurder geldt een contract van handelshuur, en tussen verhuurder en hoofdhuurder is dat niet het geval. De niet-fiscale gevolgen zijn te verschillend om van gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen te kunnen spreken.²⁷³

²⁶⁷ Cass. 21 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, nr. 18, 1 en *FJF*, No. 2006/20 ; M. BASTENIE, “Huur en onderhuur: einde van de ontwikkelingsmogelijkheid”, *Vastgoedinfo* 2005, afl. 15, 5 ; W. DE BUYSER, “Toepassing ‘step-by-step’-doctrine op huur/onderhuur constructies: een stap te ver?”, *TFR* 2004, nr.265, 697. e.v. Dit arrest is ook uitgebreid besproken in randnummer 60.

²⁶⁸ Cass. 11 december 2008, *FJF*, No. 2009/207.

²⁶⁹ Antwerpen 21 april 2009, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 05/45.

²⁷⁰ Waardoor er niet tot veinzing/simulatie besloten kan worden.

²⁷¹ Rb. Brussel 7 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 403.

²⁷² Rb. Luik 31 januari 2006, *Fiscoloog*, afl. 1035, 14.

²⁷³ Gent 17 februari 2009, *Fiscoloog*, afl. 1171, 11 en *AFT* 2010, afl. 12, 90.

143. RECHTSLEER - Bepaalde rechtsleer merkt op dat de herkwalficatie van een ‘constructie’ van verhuur in combinatie met onderhuur in een ‘rechtstreekse huur’ op grond van artikel 344§1 WIB 92 niet mogelijk is.²⁷⁴ Dit zou er volgens hen op neerkomen dat ontkend wordt dat de hoofdhuurder eigen rechten en verplichtingen heeft aangegaan. Niet alle juridische gevolgen van de gestelde handelingen zouden met andere woorden worden gerespecteerd op deze manier.

DE BUYSER spreekt van de toepassing van de ‘step transaction’-doctrine of ‘step-by-step’-doctrine.²⁷⁵ Hij uit kritiek op de toepassing ervan. Hij wijst erop dat artikel 344§1 WIB 92 enkel toelaat de kwalificatie van de handeling te wijzigen, en dus niet de handeling zelf of de betrokken partijen, zoals in casu is gebeurd.²⁷⁶ Daarenboven vraagt hij zich af of herkwalficatie überhaupt wel mogelijk is. Er zou immers rekening moeten worden gehouden met “alle juridische en economische gevolgen van de verrichtingen en deze gevolgen mogen niet worden miskend”.²⁷⁷

§ 2. NA 10 JUNI 2010

144. GEVOLGEN VAN CASSATIEARREST - Na het arrest van 10 juni 2010 wordt in de literatuur algemeen aangenomen dat toch een minder restrictief standpunt moet worden ingenomen. De voorwaarden om van gelijksoortige rechtsgevolgen te spreken worden immers soepeler geïnterpreteerd. Op een recent vonnis of arrest van na 10 juni 2010 over deze problematiek is het echter nog wachten. Het is dus onzeker hoe de rechtspraak met deze nieuwe wending zal omspringen.

Voor de herkwalficatie is er sprake van twee huurovereenkomsten, één tussen de verhuurder en de huurder, en één tussen de huurder en de onderhuurder. Twee volledig van elkaar losstaande overeenkomsten, tussen verschillende contractspartijen. In de feiten komt het er echter op neer dat de verhuurder rechtstreeks verhuurt aan de onderhuurder, maar via een tussenschakel. Dit om aan de toepassing van een bepaalde fiscale wet te ontsnappen. Na de herkwalficatie ontstaat 1 huurovereenkomst, namelijk tussen de verhuurder en de onderhuurder. De huurder wordt weggedacht. Ook in het Cassatiearrest van 10 juni 2010 komt men tot een soortgelijk besluit. Daar worden twee dienstenovereenkomsten, een dienstenovereenkomst tussen A en B, en eenzelfde dienstenovereenkomst tussen B en C geherkwalficeerd in een dienstenovereenkomst tussen A en C. Ook hier werd de tussengeschoven vennootschap weggedacht en werd het verschil in kostprijs tussen de twee diensten gezien als een vrijgevigheid. Het Hof van Cassatie oordeelde toen dat de rechtsgevolgen na herkwalficatie soortgelijk waren als de oorspronkelijke toestand. Het Hof van Cassatie motiveerde dat door meermaals te verwijzen naar de geldstromen. Opnieuw moet worden vermeld dat het Hof van Cassatie deze herkwalficatie ook goedkeurde, rekening houdende met de begeleidende omstandigheden die sterk naar simulatie neigden. Ook in bovenstaande rechtspraak is gebleken dat men sneller de toepassing van artikel 344§1 aanvaardt wanneer er omstandigheden zijn die in de buurt komen van simulatie.

²⁷⁴ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 275-276 en P. FAES, “De algemene antirechtmisbruikbepaling en “huur-onderhuur”-constructies: een kritiek in drie bewegingen”, *TFR* 2005, nr. 292, 1018.

²⁷⁵ W. DE BUYSER, “Toepassing ‘step-by-step’-doctrine op huur/onderhuur constructies: een stap te ver?”, *TFR* 2004, nr. 265, 697. e.v.

²⁷⁶ Zie ten gronde: Rb. Antwerpen, 6 januari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 3/3, dat fel becommentarieerd is in de rechtsleer (o.a. F. VANISTENDAEL, ‘De olifant in de porseleinwinkel’, *AFT*, 2003, 161-163.)

²⁷⁷ waarbij hij verwijst naar de parlementaire voorbereidingen : *Gedr. St.*, Kamer, 1992-93, 1072/8, 99.

145. ARTIKEL 32 WIB 1992 – Uit het overzicht van rechtspraak blijkt dat er toch wel een relatief groot aantal gevallen bestaan waarin de rechter de administratie volgt in het herkwalficeren van een onderhuurconstructie. In de voorliggende gevallen is de ‘gemaakte omweg’ te reëel om tot simulatie te besluiten. Men vertrekt van een bestaande situatie en via een omweg dezelfde situatie weer nastreven. Wanneer deze tussenschakel weinig zelfstandigheid vertoont – nauwelijks prijsverschil, huurder/onderverhuurder kan zijn huurgelden bij beide partijen halen,... - maakt de antimisbruikbepaling veel kans op succes.

Huidige Cassatierechtspraak zal deze trend niet veranderen. Zelfs wanneer de gevolgen nog meer verschillen vertonen kan worden overgegaan tot herkwalficatie. Zolang er gelijksoortigheid is, is er geen probleem. Aangezien het Hof van Cassatie voornamelijk motiveert op basis van economische overwegingen – meer bepaald door te verwijzen naar de geldstromen – en minder kijkt naar juridische gevolgen die voor Jan met de pet toch minder belangrijk zijn²⁷⁸, lijkt een herkwalficatie van twee opeenvolgende overeenkomsten in een rechtstreekse overeenkomst zeker mogelijk, ook al zijn de rechtsgevolgen hierdoor zeker niet gelijk. De geldstroom zal immers in veel gevallen dezelfde zijn, het voorwerp ook.

146. ARTIKEL 7 WIB 1992 – Ook hier kan worden geconcludeerd dat sneller zal worden overgegaan tot herkwalficatie naarmate men dichter bij simulatie komt. Aldus lijkt artikel 344§1 WIB 1992 meer een bewijsmiddel te worden dat de bewijslast voor de administratie minder zwaar maakt, in gevallen waar het bewijs van simulatie niet bewezen kan worden. De bewijslast wordt er nu nog minder zwaar op, nu het Hof van Cassatie de voorwaarde van gelijksoortigheid relatief soepel invult.

147. CONCLUSIE – De rechtspraak is altijd al behoorlijk soepel geweest voor de fiscus bij huur-onderhuurconstructies. Mocht men de antimisbruikbepaling op een strikte manier toepassen, zou dit soort constructies nooit kunnen worden aangepakt, behoudens wanneer er simulatie voorligt, en dan vindt de antimisbruikbepaling nooit toepassing. De rechtsgevolgen waarbij een tussenschakel wordt weggedacht kunnen bezwaarlijk gelijksoortig genoemd worden, gezien de strenge toepassing bij andere toepassingsgevallen van de antimisbruikbepaling.

Het Cassatiearrest van 10 juni 2010 is een bevestiging van deze toepassing van huur-onderhuurconstructies. Het bevestigt dat er soortgelijke gevolgen voorliggen wanneer een tussenschakel wordt weggedacht na herkwalficatie. Hierbij moet worden gesteld dat zowel in het arrest van het Hof van Cassatie in 2010 als bij de toepassing van huurconstructies er een belangrijke plaats is weggelegd voor de begeleidende omstandigheden die de rechter over de streep trekken om tot toepassing van artikel 344§1 WIB 92 te besluiten. Vaak wordt ook beweerd dat telkens eigenlijk ook tot simulatie besloten kon worden.

§ 3. NA DE INVOERING VAN DE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING

148. TER ONTWIKING VAN ARTIKEL 32 WIB – Naast vruchtgebruikconstructies is er ook een andere manier om aan de toepassing van artikel 32, lid 2, 3^o WIB 1992 te ontsnappen, namelijk door het gebruik van een huur-

²⁷⁸ Zoals bijvoorbeeld het onderscheid vruchtgebruik – huur, wat nochtans een essentieel juridisch onderscheid uitmaakt.

onderhuurconstructie. In de plaats van rechtstreeks aan de vennootschap te verhuren, kan men werken met een tussenschakel. Men verhuurt het onroerend goed eerst aan een andere persoon en die persoon verhuurt het goed op zijn beurt aan de vennootschap. Op die manier wordt het onroerend inkomen toch niet geherkwalificeerd in een beroepsinkomen. Aangezien ook op deze manier de fiscale wet gefrustreerd is kan, refererend naar de redenering die bij vruchtgebruikconstructies is gevoerd, tot fiscaal misbruik worden besloten. Ook hier is er immers sprake van handelingen die worden gesteld waarbij men zichzelf, in strijd met de doelstellingen van een bepaling van het Wetboek van inkomstenbelastingen, buiten het toepassingsgebied stelt van die bepaling. De wettekst laat expliciet toe dat er ook een herkwalificatie van een geheel van rechtshandelingen kan geschieden.

Evident kan ook hier het tegenbewijs geleverd worden door de belastingplichtige, dit door aan te tonen dat er ook andere motieven hebben meegespeeld naast het fiscale motief. Deze zullen zeker soms kunnen worden aangetoond. Er zijn immers een heleboel gevallen te bedenken waar het te verklaren is dat er met een tussenpersoon wordt gewerkt. Men vindt het bijvoorbeeld zelf niet opportuun om rechtstreeks aan de vennootschap te verhuren om conflicten te vermijden. Of men verhuurt liever aan iemand anders omdat deze meer solvabel lijkt dan de vennootschap. Hoever de fiscus en de rechtspraak zullen meegaan in deze ‘andere beweegredenen’ is moeilijk te voorspellen.

Concluderend kan men stellen dat de fiscus verruimde mogelijkheden heeft om tot herkwalificatie over te gaan. Hij moet zijn energie niet meer steken in het bewijzen van de soortgelijkheid van de rechtsgevolgen. Doel van de ontweken bepaling is duidelijk zodat tot fiscaal misbruik kan worden besloten. Opnieuw is volgens mij een belangrijke plaats weggelegd voor het tegenbewijs dat de belastingplichtige kan leveren.

149. TER ONTWIKKING VAN ARTIKEL 7 WIB – Artikel 7, lid 1, 2°, c WIB 92 bepaalt dat wanneer een onroerend goed wordt verhuurd aan een rechtspersoon er belasting wordt geheven op de werkelijke huurinkomsten. Wanneer men datzelfde onroerend goed zou verhuren aan een natuurlijke persoon die het niet gebruikt voor beroepsdoeleinden zou die belast worden op het geïndexeerd en eventueel verhoogd Kadastraal Inkomen. De werkelijke huurinkomsten zullen haast steeds hoger zijn dan het kadastraal inkomen, dat om historische redenen ondergewaardeerd is. Bijgevolg dient zich een optimalisatiemogelijkheid aan die erin bestaat eerst aan een natuurlijke persoon te verhuren, die het op zijn beurt aan een vennootschap verhuurt. Meermaals werd oud artikel 344§1 WIB 1992 succesvol ingeroepen tegen deze constructies.²⁷⁹

De nieuwe antimisbruikbepaling kan zeker ook in deze situatie met succes worden ingeroepen. Doel van artikel 7, lid 1, 2°, c WIB 92 is verhuren aan vennootschappen te belasten op basis van de werkelijke huuropbrengsten, en niet op basis van het kadastraal inkomen. De wetgever achtte deze belastinggrondslag blijkbaar meer opportuun. Deze regeling ontwijken door te werken met een tussenpersoon gaat in tegen het doel van de fiscale wet, waardoor er fiscaal misbruik voorligt. Natuurlijk zal, zoals steeds, rekening worden gehouden met de concrete omstandigheden. Wanneer bepaalde feiten doen vermoeden dat er werkelijk alleen met een tussenpersoon wordt gewerkt om aan de toepassing van artikel 7, lid 1, 2°, c WIB 92 te ontsnappen, zal de fiscus sneller geneigd zijn over te gaan tot herkwalificatie, zeker omdat het dan aannemelijker wordt dat de belastingplichtige het tegenwijs niet zal kunnen leveren.

Want die mogelijkheid bestaat uiteraard ook hier. Wanneer de belastingplichtige kan aantonen dat er ook andere dan fiscale motieven hebben meegespeeld om in dergelijke constellatie terecht te komen, vervalt de

²⁷⁹ Zie rechtspraakoverzicht hierboven.

vordering van de fiscus immers. Opnieuw is het weer zeer goed mogelijk dat goede redenen worden bedacht om aan de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 te ontsnappen. Verwezen kan worden naar de niet-fiscale motieven die hierboven reeds werden vermeld.

AFDELING 3. INKOOP VAN EIGEN AANDELEN²⁸⁰

150. PROBLEEMSCHETS - De techniek van inkoop van aandelen was wellicht het eerste type van verrichting dat door de Administratie op georganiseerde wijze werd aangepakt via artikel 344§1 WIB 92.²⁸¹ Vele onderzoeken mondden uit in een herkwalificatie van de inkoop van eigen aandelen in een gewone dividenduitkering, met navordering van roerende voorheffing tot gevolg. De rechtspraak gaat in behoorlijk veel gevallen mee in deze redenering wat het gebruik van artikel 344§1 WIB 92 in deze constructie redelijk succesvol maakt.²⁸² Deze reactie van de administratie was een gevolg van het grootschalig gebruik van de inkoop van eigen aandelen, als alternatief voor een gewone dividenduitkering. Het fiscale voordeel was evident : bij de uitkering van een dividend naar aanleiding van een inkoop van eigen aandelen was er indertijd geen roerende voorheffing verschuldigd²⁸³, terwijl bij een gewone dividenduitkering in principe 25% roerende voorheffing verschuldigd was.²⁸⁴ Thans is een roerende voorheffing verschuldigd op het dividend bekomen naar aanleiding van een inkoop van eigen aandelen.

Dit betekent echter niet dat er een systematische herkwalificatie zou plaatsvinden waarbij iedere inkoop van eigen aandelen wordt geherkwalificeerd in een dividenduitkering. Dit wordt nochtans door sommigen beweerd. De minister antwoordde hierop in een parlementaire vraag op de volgende wijze. *“Het is slechts op grond van de totaliteit van de feitelijke elementen eigen aan elk dossier dat kan worden nagegaan of rechtzettingen in dergelijk geval eventueel moeten worden doorgevoerd. Er moet worden benadrukt dat niet alle inkopen van eigen aandelen als een gewone aan de roerende voorheffing onderworpen dividenduitkering worden gekwalificeerd.”*²⁸⁵

²⁸⁰ Overzicht van rechtspraak : Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot M. VAN KEIRSBILCK en *Fiscoloog*, afl. 824, 1; Rb. Hasselt 9 januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot M. VAN KEIRSBILCK, *TFR* 2003, afl. 236, nr. 2003N10, *Fiscoloog*, afl. 830, 3; Rb. Brugge 5 mei 2003, *Fiscoloog*, afl. 946, 10; Rb. Brugge 5 mei 2003, *TFR* 2003, afl. 248, 869; Rb. Bergen 8 mei 2003, *TFR* 2003, afl. 248, 875, noot L. VANHEESWIJCK; Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 899, 7; Rb. Brugge 3 november 2003, *TFR* 2004, afl. 254, 77; Rb. Brugge 23 december 2003, *Fiscoloog*, afl. 931, 10; Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 39, ; Gent 26 januari 2005, *FJF*, No. 2006/53; Rb. Antwerpen 5 april 2006, *TFR* 2007, afl. 321, nr. 2007/N31; Luik 3 november 2006, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. L 06/12; Rb. Antwerpen 10 maart 2008, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 08/0824; Antwerpen 31 maart 2009, *TFR* 2010, afl. 375, nr. 2010/N10.

²⁸¹ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 39-49.

²⁸² S. JANSSENS, *De toepassing van artikel 344, §1 WIB 1992 in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2011, 95-112.

²⁸³ Artikel 264, 2° WIB 92, zoals van toepassing voor wijziging door de Wet van 24 december 2002. Thans is een roerende voorheffing verschuldigd van 10% op het dividend bekomen naar aanleiding van een inkoop van eigen aandelen.

²⁸⁴ Artikel 269, 1^{ste} lid, 2° WIB 92.

²⁸⁵ Vr. Nr. 7 DESIMPEL 30 juli 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, nr. 004, 25 oktober 1999, 360.

§1. EVOLUTIE

151. – OVERZICHT VAN RECHTSPRAAK - Wanneer een inkoop van eigen aandelen dus gebeurt met het hoofdzakelijk doel om belastingen te ontwijken en er geen rechtmatige financiële of economische motieven voorhanden zijn, kan worden overgegaan tot herkwalificatie. Een tweede voorwaarde wordt zo verwoord door een rechtbank : “Herkwalificatie is mogelijk als de inkoop in alle betekenisvolle aspecten vergelijkbaar is met wat de toestand zou geweest zijn in het geval van een gewone dividenduitkering”.²⁸⁶ Grote vraag is natuurlijk wat de interpretatie is van “in alle betekenisvolle aspecten vergelijkbaar”. Met name is een onderzoek naar de ‘gelijksoortigheid’ van de rechtsgevolgen aangewezen. Als dat duidelijk is, valt het goed te voorspellen wanneer er een herkwalificatie mogelijk is. Een overzicht.

De administratie die een vennootschap aanvecht die een inkoop van eigen aandelen herkwalficeert omdat er een aantal onregelmatigheden begaan werden op het vlak van de vennootschaps- en boekhoudingwetgeving, werd in het ongelijk gesteld door de rechtbank. De rechtbank stelt dat de administratie niet bewijst dat er belastingontwijking werd nagestreefd.²⁸⁷

Een geval waar een zieke vennoot de vennootschap wenste te verlaten, waarbij de vennootschap de aandelen inkocht, werd eveneens aangevochten door de administratie. Ook hier ving zij bot, aangezien er wel degelijk rechtmatige economische behoeften konden worden aangetoond.²⁸⁸

In 2003 wordt de administratie dan toch eens in het gelijk gesteld, ditmaal bij een proportionele inkoop waar het enige doel van de verrichting erin bestond om minder belastingen te betalen. De rechtbank oordeelt dus impliciet dat de rechtsgevolgen voldoende gelijk zijn om te kunnen herkwalficeren.²⁸⁹

Gevallen van niet-proportionele inkoop van eigen aandelen, die een wijziging in de aandeelhoudersstructuur tot gevolg hebben, kunnen dan weer niet beschouwd worden als een gewone dividenduitkering.²⁹⁰

De administratie, die de algemene antimisbruikbepaling wou toepassen op een vennootschap die stelselmatig reserves uitkeerde door inkopen van eigen aandelen, werd ook in dit geval niet in het gelijk gesteld door de rechtbank. De economische behoefte om overtollig kapitaal uit de vennootschap te loodsden via een inkoop eigen aandelen, werd aanvaard.²⁹¹

Ook een inkoop van aandelen waar niet van alle aandeelhouders aandelen werden ingekocht valt niet onder de toepassing van artikel 344§1 WIB 92. De rechtbank motiveert dat dergelijke inkoop fundamenteel andere rechtsgevolgen heeft dan een gewone dividenduitkering. Ten eerste is het een niet-proportionele uitkering van middelen, terwijl een dividend op gelijke wijze wordt toegekend aan de alle aandeelhouders. Ten tweede heeft een inkoop een wijziging van de onderlinge verhoudingen tussen de aandeelhouders als gevolg, iets waar een dividenduitkering geen invloed op heeft.²⁹²

Diezelfde rechtbank weigert later ook de algemene antimisbruikbepaling toe te passen op een proportionele inkoop van eigen aandelen. Een herkwalificatie is niet mogelijk wanneer bepaalde feiten

²⁸⁶ Rb. Brugge 5 mei 2003, *Fiscoloog*, afl. 946, 10.

²⁸⁷ Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot VAN KEIRSBILCK.

²⁸⁸ Rb. Hasselt 9 januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot VAN KEIRSBILCK.

²⁸⁹ Rb. Brugge 5 mei 2003, *Fiscoloog*, afl. 946, 10.

²⁹⁰ Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 899, 7.

²⁹¹ Rb. Brugge 3 november 2003, *TFR* 2004, afl. 254, 77.

²⁹² Rb. Brugge 5 mei 2003, *TFR* 2003, afl. 248, 869.

genegeerd moeten worden om tot herkwalficatie te kunnen overgaan. Bij een dividenduitkering worden geen aandelen vernietigd, bij een inkoop wel.²⁹³

Een Cassatiearrest van 4 november 2005 bevestigt deze rechtspraak. Het verbreekt een arrest van het Hof van Beroep te Luik omdat er onvoldoende werd nagegaan of de gevolgen voor en na de herkwalficatie wel gelijkaardig zijn. Fundamenteel in de conclusies van het arrest is dat het Hof er nog maar eens op wijst dat artikel 344§1 WIB 92 enkel toelaat de kwalificaties van een verrichting te wijzigen als die verrichting meerdere kwalificaties toelaat.²⁹⁴ Dit is een erg enge interpretatie van de antimisbruikbepaling.

Ook latere arresten volgen deze trend, waar de term ‘gelijksoortige gevolgen’ wel heel streng wordt ingevuld. Inkoop van aandelen heeft ‘fundamenteel’ andere rechtsgevolgen dan dividenduitkering, zowel gemeenrechtelijk als fiscaalrechtelijk, aldus het hof van beroep te Gent.²⁹⁵

152. BESLUIT - Uit het overzicht van de rechtspraak blijkt dat de rechter de administratie niet vaak volgt. Al moet er een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen niet-proportionele inkoop van eigen aandelen en een proportionele inkoop van eigen aandelen.²⁹⁶ Waar bij een niet-proportionele inkoop nooit tot herkwalficatie wordt besloten, is dit bij een proportionele inkoop wel denkbaar. Ook al zijn er in dat geval rechtbanken die zeggen dat de rechtsgevolgen van beide verrichtingen te ver uit elkaar liggen om te kunnen herkwalficeren.

In de eerste plaats moet worden onderzocht wat de motieven zijn die ten grondslag liggen aan de verrichting. Pas als kan worden besloten dat de enige beweegreden om voor een inkoop te kiezen in de plaats van een dividenduitkering fiscaal geïnspireerd is, kan men een onderzoek beginnen naar de gelijksoortigheid van de rechtsgevolgen. Bij een niet-proportionele inkoop wordt geoordeeld dat de rechtsgevolgen niet soortgelijk zijn. De Brugse rechter wees op twee fundamentele verschillen, namelijk de niet-proportionele uitkering van middelen en bovendien een wijziging van de onderlinge verhoudingen tussen de aandeelhouders.²⁹⁷ Bij een proportionele inkoop van aandelen zijn die twee verschillen er niet. Toch wordt ook in die gevallen de herkwalficatie soms geweigerd omdat bij een inkoop aandelen kunnen worden vernietigd, hetgeen niet het geval is bij een dividenduitkering. Toch voelt iedereen aan dat dit een subtieler onderscheid is dat de toets van de gelijksoortigheid sneller kan doorstaan.

§2. NA 10 JUNI 2010

153. GEVOLGEN VAN CASSATIEARREST - Na het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 is het mogelijk dat er een kentering in deze rechtspraak valt vast te stellen. Uit dat arrest werd immers een voorzichtig besluit getrokken dat de voorwaarde van gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen ruimer mocht worden ingevuld.

Op te merken valt wel dat de ontwijkingsbehoeften in hoofde van de belastingplichtige wat gemilderd zijn nadat artikel 264, 2° WIB 92 is gewijzigd door de wet van 24 december 2002. Thans is een roerende

²⁹³ Rb. Brugge 23 december 2003, *Fiscoloog*, afl. 931, 10.

²⁹⁴ Dit arrest is ook uitgebreid besproken in de randnummers 61 en 62. Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 39, 1 en *TFR* 2006, afl. 304, 558, noot K. SPAGNOLI.

K. JANSSENS, “Artikel 344§1 WIB 1992 en inkoop eigen aandelen : fiscus legt zich (voorzichtig) neer bij arrest Cassatie” *Fisc. Act.* 2005, afl. 42, 8-9.

²⁹⁵ Gent 26 januari 2005, *FJF*, No. 2006/53.

²⁹⁶ S. JANSSENS, *De toepassing van artikel 344, §1 WIB 1992 in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2011, 111.

²⁹⁷ Rb. Brugge 3 november 2003, *TFR* 2004, afl. 254, 77.

voorheffing verschuldigd van 21% van het dividend bekomen naar aanleiding van een inkoop van eigen aandelen.

154. NIET-PROPORTIONELE INKOOP - De juridische gevolgen van de door de partijen gegeven kwalificatie en de herkwalificatie door de fiscus verschillen bij niet-proportionele inkopen van eigen aandelen. Er is namelijk een geldstroom van de vennootschap naar de aandeelhouders maar niet in verhouding tot het aandelenbezit. Dividenduitkeringen daarentegen gebeuren in verhouding tot het aandelenbezit, tenzij bij preferente aandelen. Aangezien geen rekening wordt gehouden met de juridische realiteit is de herkwalificatie dan ook onterecht. Aan deze visie zal, veronderstel ik, niets veranderen. Niettegenstaande het feit dat er een iets ruimere invulling van het begrip gelijksoortigheid voorligt, zal men het niet zover drijven dat in deze gevallen herkwalificatie mogelijk wordt. In het recente arrest van het Hof van Cassatie wordt expliciet verwezen naar de economische gevolgen van de gestelde handelingen. Namelijk de gelijke geldstromen, waaruit werd afgeleid dat herkwalificatie mogelijk was, zelfs al moest daarvoor een vennootschap worden weggedacht en een overeenkomst ten bezwarende titel worden geherkwalificeerd in een gift. Bij een niet-proportionele inkoop zijn ook de economische gevolgen verschillend. De ‘geldstromen’ zijn hier niet gelijklopend, zoals reeds meermaals verwoord.

Met enige zekerheid kan dan ook besloten worden dat er geen verandering zal vast te stellen zijn in de visie van de hoven en rechtbanken over deze constructies.

155. PROPORTIONELE INKOOP - Bij proportionele inkopen van eigen aandelen is de situatie verschillend. Er werd al algemeen aangenomen dat een herkwalificatie in dit geval mogelijk is in concrete omstandigheden. Het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 indachtig zijnde moet dit standpunt zeker verdedigd blijven en zelfs worden uitgebreid.

Er dient immers vooral gekeken te worden naar de economische gevolgen, met name de geldstromen. En de geldstromen zijn gelijk. Bij een dividenduitkering worden middelen van de vennootschap verdeeld over de aandeelhouders. Bij een proportionele inkoop van aandelen is dit niet anders. Aandeelhouders ontvangen geld, zijnde middelen van de vennootschap, in ruil voor aandelen. Maar aangezien iedereen proportioneel evenveel aandelen verkoopt, die vervolgens worden vernietigd, verandert de aandelenstructuur niet. De gevolgen zijn dus soortgelijk. Gevolgen waar een gewone rechtsonderhorige geen aandacht aan besteedt, zoals bijvoorbeeld het feit dat er aandelen worden vernietigd, wat niet het geval is bij een dividenduitkering, mogen buiten beschouwing worden gelaten in het onderzoek naar de gelijksoortigheid.

Wanneer de administratie aantoont dat er enkel fiscale motieven hebben gespeeld om te komen tot een proportionele inkoop van eigen aandelen zal zij zeker herkwalificeren in dividenduitkering. De rechter zal daarin volgen, wanneer hij van oordeel is dat de administratie beide voorwaarden voldoende heeft bewezen.

§3. NA DE INVOERING VAN DE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING

156. PROPORTIONELE INKOOP – Er wordt in bepaalde gevallen gekozen voor een proportionele inkoop van aandelen als alternatief voor een dividenduitkering. De gelijkenissen tussen deze twee technieken werden hierboven reeds uiteengezet. De proportionele inkoop van aandelen had vooral vroeger een fiscaal gunstiger

effect dan een dividenduitkering. Aldus werd gekozen voor een proportionele inkoop. Deze techniek werd meermaals aangevochten door de administratie via artikel 344§1 WIB 92.

Ook door de nieuwe antimisbruikbepaling kan deze situatie worden aangevallen. Er kan immers tot fiscaal misbruik worden besloten. Het belasten van een dividenduitkering streeft immers een doel na, namelijk winst die door de vennootschap wordt gemaakt, en die wordt uitgekeerd aan de aandeelhouders, belasten. Voor hen is dit immers een inkomen. Wanneer men zich onttrekt aan deze wettelijke bepaling ten einde een gunstiger fiscaal regime te genieten, maakt men zich schuldig aan fiscaal misbruik. Bij een proportionele inkoop van aandelen zal het bovendien vrij moeilijk zijn om aan te tonen dat er ook andere motieven hebben meegespeeld.

157. NIET- PROPORTIONELE INKOOP – Bij een niet-proportionele inkoop liggen de zaken, net zoals bij de huidige antimisbruikbepaling, een heel pak moeilijker. Tot fiscaal misbruik zal evenwel kunnen worden besloten, wanneer de fiscus aantoonst dat er voor een niet-proportionele inkoop werd gekozen om zich te onttrekken aan het hoger tarief van de dividenduitkering. Ook het tegenbewijs door de belastingplichtige zal sneller kunnen worden geleverd, aangezien een heleboel motieven denkbaar zijn, los van het fiscale voordeel dat men doet. Hierboven werd al gewezen op de verschillen. Zo kan men motiveren dat, naast het fiscale voordeel, het ook de bedoeling was om de aandeelhoudersverhoudingen te wijzigen.

5.4. ANDERE GEVALLEN

158. ANDERE GEVALLEN – Er zijn nog een heleboel andere verrichtingen en constructies te bedenken die mogelijk gevaar lopen om te worden aangevallen door de belastingadministratie op grond van artikel 344§1 WIB 92 en zijn nieuwe versie. Zo valt te denken aan levensverzekeringscontracten die geherkwalificeerd kunnen worden in gewone beleggingen, wanneer dat eerder het doel van het afgesloten contract is. Ook allerhande verrichtingen met tussenvennootschappen, die ook onder de huidige antimisbruikbepaling gevisieerd zijn, komen in (groter) gevaar.²⁹⁸ Andere toepassingsgevallen zijn onder meer aan misbruiken in verband met aandelenopties, notionele interestaftrek, beroepskosten, oprichting nieuwe vennootschap of vereffening ervan,...

Al deze verschillende gevallen bespreken zou deze verhandeling te lijvig maken en het onderzoek van de essentie, namelijk naar de draagwijdte van de algemene antimisbruikbepaling, naar de achtergrond drukken. Met de bespreking van drie belangrijke gevallen werd getracht een duidelijk beeld te geven van de problematiek van de toepassing van artikel 344§1 WIB 92 zoals zij zich in de praktijk voordoet.

²⁹⁸ Tussenvennootschappen onder meer om winstoverdracht te realiseren, roerende voorheffing te ontwijken, constructies in verband met het divers inkomen, bij overdracht van een zaak of vennootschap,...

HOOFDSTUK 6. NIEUW WETGEVEND INITIATIEF

159. INLEIDING - Uit al het voorgaande blijkt dat de huidige antimisbruikbepaling op vele punten slechts een zwak middel is in de strijd tegen de fiscale ontwijkingsdrang van de belastingplichtigen. Sommigen durven zelfs te stellen dat zij niets aan het simulatiebegrip toevoegt. In dit laatste hoofdstuk onderzoeken we de mogelijkheden om de antimisbruikbepaling efficiënter te maken. De wetgever is niet blijven stilzitten daar de Staatssecretaris voor Fraudebestrijding een wetsontwerp heeft ingediend ter hervorming van de huidige algemene antimisbruikbepaling. Dat ontwerp heeft net zijn parlementaire behandeling afgerond en is een aantal weken geleden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad.²⁹⁹ Ze treedt in werking vanaf aanslagjaar 2013. In Afdeling 1 bespreken we dit nieuw wetgevend initiatief. In een tweede afdeling wordt nagegaan of dit nieuw artikel 344§1 WIB 92 de grondwettigheidstoets zal doorstaan.

AFDELING 1. DE ANTIMISBRUIKBEPALING HERSCHREVEN

160. NIEUW WETGEVEND INITIATIEF - Sinds 6 december 2011 hebben we een nieuwe regering die zoals bekend een heleboel besparingen moet nemen. De ‘verklaring over het algemeen beleid’ bevat een reeks zeer uiteenlopende maatregelen. Ook aan de algemene antimisbruikbepaling zou worden geraakt. De regering wil immers de Cassatierechtspraak buitenspel zetten die de ‘gelijksoortigheid’ oplegt als voorwaarde tot herkwalificatie. *“De nieuwe wetgeving zal de Administratie de mogelijkheid geven een of meer daden te herkwalificeren, zonder dat zij zal moeten aantonen dat er identieke of gelijkaardige rechtsgevolgen naar burgerlijk recht bestaan”*.³⁰⁰

§1. ONTWERP EIND JANUARI 2012

161. WETSONTWERP - Op 24 januari 2012 heeft de ministerraad een akkoord bereikt over het herschrijven van artikel 344§1 WIB 92. Het ontwerp van programmawet bevat een volledig herschreven antimisbruikbepaling. De regering wil de fiscus een krachtiger instrument in handen geven om misbruiken te bestrijden en belastingontwijking tegen te gaan. Tegelijk zou de maatregel heel wat noodzakelijk geld in het laatje moeten brengen. Men is het er over eens geraakt om de algemene antimisbruikbepaling zodanig te herschrijven dat de fiscus kan herkwalificeren zonder dat hij zal moeten aantonen dat er identieke of soortgelijke rechtsgevolgen naar burgerlijk recht bestaan.³⁰¹ In een later stadium wordt nagegaan of de wetgever hierin is geslaagd.

Het nieuwe ontwerp verandert niets aan de doelstelling die de wetgever ook in 1993 voor ogen had, namelijk een bewijsmiddel creëren in individuele gevallen waar het oogmerk van belastingontwijking is vastgesteld. De bewijslast voor de fiscus wordt echter versoepeld, en tegelijk het te leveren tegenbewijs voor de belastingplichtige verzwaaard. De niet-fiscale rechtsgevolgen van de door de fiscus in de plaats gestelde kwalificatie hoeven niet langer gelijksoortig te zijn aan deze die zijn teweeggebracht door de kwalificatie van de belastingplichtige.

²⁹⁹ Programmawet (I) van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3), 22.143 - art. 167, art. 168 en art. 169.

³⁰⁰ C. BUYSSE, “Fiscus verhardt strijd tegen ‘turbo’-vruchtgebruikconstructies”, *Fiscoloog* 7 december 2011, 4.

³⁰¹ L. DE BROE, “Artikel 344, §1: van waterpistooltje tot bazooka?”, *Fisc. Act.* 2012, 5/1.

162. TEKST - Het ontwerp luidt als volgt:

“§1. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de kwalificatie door de partijen gegeven aan een rechtshandeling alsook aan een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie vaststelt dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen plaatsvindt op grond van fiscale overwegingen, wat kan doen vermoeden dat die verrichting als hoofddoel belastingontwijking heeft.

Het komt aan de belastingplichtige toe het tegenbewijs te leveren.

Wanneer de belastingplichtige dit bewijs niet levert, kan de administratie de door de belastingplichtige gegeven fiscale kwalificatie van de gestelde rechtshandeling of van het geheel van rechtshandelingen voor de toepassing van de belastingwetgeving op zodanige wijze herdefiniëren dat met betrekking tot de tot stand gebrachte verrichting een geheel van feiten ontstaat waarop een juiste belastingheffing mogelijk is zelfs als de juridische effecten en rechtsgevolgen van de door de administratie gebruikte kwalificatie niet identiek of analoog zijn aan de effecten en rechtsgevolgen van de door de partijen gegeven kwalificatie.”

163. KRITIEK - Dit oorspronkelijke ontwerp stootte op nogal wat kritiek in fiscale kringen, en werd ook door de Raad van State op de korrel genomen.

DE BROE stelt vast dat de nieuwe wettekst wel heel ver gaat, en het volgens hem in veel opzichten zelfs neerkomt op een blanco cheque voor de fiscus.³⁰² Meteen moeten vragen worden gesteld naar de grondwettelijkheid, aangezien het voorheen meermaals besproken legaliteitsbeginsel moeilijk te rijmen valt met dit soort bepalingen. Dat beginsel stelt immers dat geen belasting kan worden ingevoerd dan door een wettelijke bepaling. Door bepaalde auteurs³⁰³ was de huidige algemene antimisbruikbepaling al in strijd met het legaliteitsbeginsel. Wat als de bevoegdheden van de fiscus op vlak van de bewijslast en de herkwalificatie aanzienlijk zouden worden uitgebreid?

Ook de Raad van State liet zich zeer kritisch uit over het ontwerp van een nieuwe antimisbruikbepaling.³⁰⁴ “Om tegemoet te komen aan het in artikel 170 van de Grondwet vervatte legaliteitsbeginsel lijkt het ontworpen artikel 344§1 WIB 92 op diverse punten te moeten worden verduidelijkt en aangevuld.” De Raad hekelt dat er geen definitie van fiscaal misbruik in de ontwerpen voorkomt. De Raad merkt ook op dat het ontwerp verscheidene vragen doet rijzen op het vlak van het rechtzekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Zo wordt geen definitie teruggevonden van wat de ‘juiste belastingheffing’ is. Ook weigert men te refereren naar het doel van de wet, terwijl dit veel duidelijker zou zijn en meer in overeenstemming zou zijn met het Europese antimisbruikbegrip. Deze kritiek werd door de regering ter harte genomen waardoor niet veel later een aangepast voorstel werd aangekondigd.

³⁰² Zie uitgebreide commentaar van DE BROE in L. DE BROE, “Nieuw artikel 344, §1 is wellicht ongrondwettelijk”, *Fisc. Act.* 2012, 5/4. Omdat voorliggend voorstel al snel vervangen werd door een ander voorstel wordt niet dieper ingegaan op de pijnpunten van dit voorstel.

³⁰³ Onder andere S. VAN CROMBRUGGE, “Regering begeeft zich op met economische werkelijkheid op glibberige grondwettelijke paden” *Fiscoloog*, 22 april 1993, 1.

³⁰⁴ Advies van de Raad van State van 2 februari 2012, besproken in : L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc. Act.* 2012, 6/1. Opnieuw gaan we niet te gronde in op deze kritiek, aangezien al snel een nieuw voorstel, rekening houdend met deze kritiek, werd aangekondigd.

§2. ONTWERP MEDIO FEBRUARI 2012

A. TEKST

164. TEKST - Het is duidelijk dat de wetgever zich in dit nieuwe voorstel liet inspireren door de – terechte – kritiek die was geuit op het eerste voorstel. Dit voorstel heeft dan ook veel meer kans om positief onthaald te worden door zowel de rechtsleer als de rechtspraak. De eerste commentaren op dit nieuwe voorstel gaan dan ook die richting uit.³⁰⁵ Het nieuwe ontwerp is in hoge mate geïnspireerd op de voorstellen die DE BROE eerder formuleerde.³⁰⁶ De door de regering goedgekeurde nieuwe tekst van artikel 344§1 WIB 1992 luidt als volgt :

“§1. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

- 1. een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of*
- 2. een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.*

Het komt aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dat het ontwijken van inkomstenbelastingen.

Indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.”

De bedoeling van de wetgever is opnieuw duidelijk. Hij wenst de fiscus meer slagkracht te geven in de strijd tegen belastingbesparende maatregelen die op het randje liggen van belastingontduiking of simulatie. Wanneer men zich, tegen het doel van de wet in, in een positie brengt die fiscaal gunstiger is, zal men toch belasting kunnen vestigen volgens het doel van de wet, tenzij de belastingplichtige aantoont dat er ook andere dan fiscale motieven hebben gespeeld.

³⁰⁵ J. VAN DYCK, “Nieuwe, meer ‘volwassen’ algemene antimisbruikbepaling” *Fiscoloog*, nr. 1284, 3-8 ; L. DE BROE, “Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpschutterswapen?”, *Fisc. Act.* 2012, 7/1.

³⁰⁶ L. DE BROE, “Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige : noodzakelijk een paradox”, *TFR* 2010, nr. 379-380, 332 e.v.

B. BESPREKING

165. OVERZICHT - De algemene antimisbruikbepaling ‘nieuwe stijl’ – zoals DE BROE ze noemt – verschilt op verschillende punten van de bestaande versie. Achtereenvolgens wordt er stilgestaan bij volgende punten : de niet-tegenstelbaarheid van de rechtshandeling, de definitie van het fiscaal misbruik, het bewijs van dat misbruik en de herkwalificatie.

1. NIET-TEGENSTELBAARHEID VAN DE RECHTSHANDELING

166. De herkwalificatie heeft ‘rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen’ als voorwerp en dus niet meer ‘juridische kwalificatie’ zoals in de bestaande regeling. Deze wijziging heeft ontegensprekelijk te maken met de bestaande Cassatierechtspraak die vereist dat de nieuwe kwalificatie ‘gelijksoortige’ gevolgen heeft. In de praktijk is gebleken dat het quasi onmogelijk is aan een akte verschillende kwalificaties te geven. Om dat probleem voortaan te vermijden, kiest de regering nu voor een ‘niet-tegenstelbaarheid’ van de ‘rechtshandeling’ zelf. De rechtshandeling zal niet aan de Administratie tegenstelbaar zijn als zij op objectieve wijze ‘fiscaal misbruik’ aantoont, dit met alle bewijsmiddelen van gemeen recht, de eed uitgezonderd.

Deze wijziging zou de hele problematiek omtrent het onlogische van de huidige wet oplossen. De wetgever ging in 1993 immers behoorlijk uit de bocht door ervoor te opteren om de kwalificatie niet tegenstelbaar te maken, waarbij de rechtshandeling zelf gerespecteerd moest worden. Dit was enigszins absurd, aangezien, wanneer men spreekt van een rechtshandeling, het proces van juridische kwalificatie reeds achter de rug is. Het hoefde dan ook niet te verwonderen dat de antimisbruikbepaling zoals zij in haar huidige vorm bestaat, niet veel potten zou breken. Deze wetswijziging valt dan ook zeker toe te juichen, en komt na 20 jaar niets te vroeg.

2. DEFINITIE VAN FISCAAL MISBRUIK

167. DOEL EN STREKKING FRUSTREREN - De rechtshandeling zal niet aan de Administratie tegenstelbaar zijn, als zij op objectieve wijze ‘fiscaal misbruik’ aantoont. In tegenstelling tot de bestaande antimisbruikbepaling wordt in de nieuwe regeling uitdrukkelijk omschreven wat onder ‘fiscaal misbruik’ moet worden verstaan. Volgens het ontwerp van memorie van toelichting is er van misbruik sprake wanneer *“de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiest die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van de fiscale wetgeving.”* Dergelijk *“handelen kan zich onder twee vormen voordoen : door zijn vormkeuze stelt de belastingplichtige zich buiten de letter van een belasting vermeerderende bepaling of brengt hij zich binnen het toepassingsgebied van een belasting verminderende bepaling”*. In beide gevallen wordt in de wet expliciet naar doel en strekking verwezen. Doel en strekking van de betreffende wetsbepaling moeten gefrustreerd zijn, als een bepaalde rechtshandeling niet belast zou worden , of een rechtshandeling ertoe zou leiden dat een bepaald fiscaal voordeel genoten wordt.

168. DOEL EN STREKKING ACHTERHALEN – Het komt er dus op aan doel en strekking van de ontweken wetsbepaling te achterhalen. Dit impliceert dat doel en strekking van een wetsbepaling duidelijk zijn, anders is er

geen herkwalficatie mogelijk. VANISTENDAEL merkt op dat de verwijzing naar de bedoeling van de wetgever kan leiden tot problemen, aangezien de wetgever in heel wat gevallen maar één doelstelling heeft, namelijk zo veel mogelijk belasting heffen. Die bedoeling is uiteraard tegengesteld aan de bedoeling van de belastingplichtige, die zo weinig mogelijk belastingen wil betalen.

Natuurlijk hebben belastingwetten als hoofd- of nevendoel om belastingen te heffen en also voor de staat noodzakelijke inkomsten te genereren. Die belastinginning mag echter niet als een diefstal aanzien worden. Het belastinggeld wordt gebruikt voor algemene projecten ten behoeve van de bevolking en bedrijfswereld. Wie dat doel, om inkomsten te verwerven ten algemene nutte, frustreert door zich aan de toepassing van de wet te onttrekken, kan nu aangepakt worden door deze vernieuwde antimisbruikbepaling. Wanneer een handeling wordt gesteld tegen het doel van de wet in, waardoor men in een gunstiger stelsel terechtkomt of men zich onttrekt aan de toepassing van de wet, wordt de belastbare grondslag hersteld door belasting te heffen volgens het doel van de wet.

Belastingen worden bovendien niet louter geheven om zoveel mogelijk inkomsten te verwerven, op welke manier ook. Neen, vaak zit ook een ratio legis, een ‘educatief’ element vervat in het heffen van belastingen, om het gedrag van mensen te sturen in die of andere richting. Men spreekt over fiscaal sturingsbeleid. Of om bepaalde mensen meer of minder te belasten, omdat de wetgever dat eerlijker vindt. En in die optiek is het wel degelijk mogelijk een doel en strekking van een wet te onderscheiden.

Velen stellen dat de belastingdruk zodanig hoog ligt in België, dat het noodzakelijk is dat deze moet worden getemperd door de wet te ontwijken, wil men deze draaglijk houden. Ik meen hierin een gevaarlijke vicieuze cirkel te ontwaren. De belastingen worden ontweken, waardoor de fiscus te weinig inkomsten heeft. Het gevolg hiervan is dat de belastingen worden verhoogd. De belastingen komen op een zeer hoog niveau te liggen, waardoor men het als noodzakelijk begint te beschouwen om maatregelen te nemen om de belastingdruk te doen dalen. En zo blijft men in cirkels draaien waar de belastingplichtige die braaf zijn belastingen betaalt de dupe van wordt. Daarom is het mijn mening dat een efficiënte antimisbruikbepaling niet als een straf van de overheid mag worden aanzien, of als een bazooka van de fiscus om zoveel mogelijk belastingen te innen. Neen, het is een middel dat noodzakelijk is om de fiscale wet correct toe te passen, zodat iedereen niet alleen in rechte maar ook in de feiten op een min of meer gelijkwaardige manier belast zou worden. Dit heeft als gevolg dat de algemene belastingdruk kan dalen, en dat komt uiteindelijk iedereen ten goede.

Bij toepassing van de huidige antimisbruikbepaling struikelt de fiscus vaak reeds van in het begin wanneer hij wenst te herkwalficeren. Hij kan niet herkwalficeren, want de rechtsgevolgen zijn niet soortgelijk. De rechter komt er dan ook vaak niet toe zelfs maar te onderzoeken of de belastingplichtige het tegenbewijs kan leveren. In de toekomst zal er, denk ik, een grotere rol weggelegd zijn voor dit tegenbewijs. Logisch, gezien de verruimde mogelijkheden voor de fiscus om te herkwalficeren.

Toch kan niet ontkend worden dat ‘doel en strekking’ als criterium om te bepalen of er fiscaal misbruik voorligt voor problemen zal leiden. Oeverloze discussies over wat precies de finaliteit is van de door de belastingplichtige gestelde handelingen. Natuurlijk zullen er situaties zijn waar het fiscaal misbruik onomstotelijk vaststaat. Maar er zullen ongetwijfeld ook veel praktijkgevallen zijn waar het helemaal niet zo voor de hand liggend is om doel en strekking van de ontweken wetsbepaling na te gaan. In die gevallen moet dan ook besloten worden tot niet-toepassing van nieuw artikel 344§1 WIB 92, dit om de rechtszekerheid, die al behoorlijk onder druk komt te staan, niet nog meer aan te tasten.

169. FRAUS LEGIS INGEVOERD? - Door doel en strekking van de ontweken bepaling als hét criterium te nemen om tot fiscaal misbruik te besluiten wordt in feite het leerstuk van de *fraus legis* in het Belgisch fiscaal recht ingevoerd. *Fraus legis* of wetsontduiking ligt voor wanneer men een bepaalde handeling stelt waardoor men zich buiten het toepassingsgebied plaats van een bepaalde rechtsregel, terwijl het doel en de strekking van die rechtsregel de handeling onder zijn toepassingsgebied had willen brengen. De leer van de wetsontduiking werd nooit aanvaard in het Belgisch fiscaal recht omdat zij in strijd zou zijn met het Grondwettelijk legaliteitsbeginsel. Dat legaliteitsbeginsel houdt in dat de fiscale wet streng geïnterpreteerd dient te worden, waardoor er voor analogieredeneringen geen plaats is, en dus ook niet voor doctrines als de leer van de wetsontduiking.

Het is dus maar ten eerste de vraag of deze nieuwe algemene antimisbruikbepaling, die inderdaad wel heel wat elementen bevat van de *fraus legis*-doctrine, de Grondwettelijkheidstoets zal doorstaan. Toch zijn volgens mij de kansen reëel dat nieuw artikel 344§1 WIB 92 die test zal doorstaan. Er zijn immers nog andere voorwaarden gekoppeld aan deze ‘ingevoerde *fraus legis*-leer’. Zo kan de belastingplichtige steeds het tegenbewijs leveren dat er ook *andere* motieven hebben meegespeeld die hem ertoe hebben geleid tot het stellen van een bepaalde handeling of reeks van handelingen te besluiten. Het ontwijkingsmotief is met andere woorden helemaal niet verboden, maar het mag niet het enige motief zijn om tot het stellen van een bepaalde handeling te besluiten. Als dat tegenbewijs ruim wordt ingevuld door de rechtspraak wordt mijns inziens toch nog genoeg rechtszekerheid geboden aan de rechtsonderhorige.

3. BEWIJS VAN HET MISBRUIK

170. BEWIJS EN TEGENBEWIJS - Volgens de algemene antimisbruikbepaling ‘nieuwe stijl’ moet de fiscus “aan de hand van objectieve omstandigheden” aantonen “dat er sprake is van fiscaal misbruik”. Dan is het vervolgens aan de belastingplichtige om aan te tonen dat zijn keuze verantwoord is door “andere motieven” dan het ontwijken van de belasting. Volgende toestanden worden volgens het ontwerp bijgevolg geïmagineerd :

- Rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft.
- Rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type.
- Rechtshandelingen waar de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebbend dat een redelijk persoon de verrichting niet zou realiseren omwille van dit ‘niet-fiscale motief’.

Toch wel heel belangrijk om op te merken is dat de belastingplichtige het tegenbewijs kan leveren. De voorwaarden hiervoor zijn helemaal niet streng. Het volstaat aan te tonen dat er ook niet-fiscale beweegredenen hebben meegespeeld om tot een bepaalde verrichting te komen. Iedere niet-fiscale reden is goed : bedrijfseconomische, maar ook persoonlijke redenen. De fiscale reden die ook heeft meegespeeld mag zelfs de hoofdreden zijn, zolang het niet de enige reden is. Iedere niet-fiscale reden ontkracht de werking van de antimisbruikbepaling. De minst belaste weg is dus nog steeds open, op voorwaarde dat het verlichten van de belastingdruk niet de enige reden is voor het handelen of de constructie. Dit mag toch wel een belangrijke beperking worden genoemd, noodzakelijk om willekeur van de fiscus te vermijden.

4. HERKWALIFICATIE

171. HERKWALIFICEREN ALSOF GEEN MISBRUIK - Wordt het tegenbewijs niet geleverd, wordt “*de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld, dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden*”.

Deze vierde wijziging zal de meeste problemen hebben om de grondwettelijkheidstoets te doorstaan. Ook de wetgever ziet dit in en heeft daarom verdere preciseringen aangebracht aan de wettekst door te verwijzen naar de belastbare grondslag en belastingberekening, en naar het doel van de wet. DE BROE ziet nog twee mogelijke punten van verbetering om nog beter in lijn te liggen met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in verband met het gelijkheidsbeginsel.³⁰⁷ Enerzijds opteert hij ervoor om ook de persoon van de belastingplichtige en anderzijds het belastbaar feit op te nemen als te herstellen zaken. Zo kan bij een herkwalificatie een tussenpersoon worden weggedacht om tot een juiste belastingheffing te komen. Deze zaken kunnen eventueel nog worden ‘rechtgezet’ via een amendement bij de parlementaire behandeling.

172. GRONDWETTELIJKHEID - De hamvraag blijft of de nieuwe herkwalificatieregel de toets van de grondwettelijkheid zal doorstaan. Het Grondwettelijk Hof zelf heeft er bij de toetsing van de oude algemene antimisbruikbepaling een eerder soepele interpretatie van het legaliteitsbeginsel op nagehouden. De problemen zullen eerder te vinden zijn bij het Hof van Cassatie dat, zoals uit deze bijdrage ten overvloede is gebleken een vrij strikt standpunt inneemt. Er moet echter toch gewezen worden op het jongste Cassatiearrest van 10 juni 2010 waar het Hof zijn rechtspraak lijkt te versoepelen.

C. GEVOLGEN

173. GEVOLGEN - De gevolgen van deze wetswijziging zijn nauwelijks te overschatten! Zij maken de huidige discussie welke rechtsgevolgen nu precies dienen aanvaard te worden en een hele resem (verwarrende) Cassatierechtspraak overbodig. Het is nu niet meer de akte zelf die wordt geherkwalificeerd, maar de verrichting zelf, waarbij de rechtsgevolgen tussen de verschillende verrichtingen uiteraard mogen verschillen. Het enige wat moet bewezen worden is het bestaan van het fiscaal misbruik, dat uitgelegd wordt als handelen in strijd met het doel van de wetgever.

De invoering van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling betekent wellicht toch een grote verandering die zal resulteren in een strenger en doeltreffender optreden van de fiscus tegen belastingontwijkende constructies. Aangezien de gelijksoortigheidstoets niet meer voorligt zal kunnen worden geherkwalificeerd vanaf het ogenblik dat tot fiscaal misbruik besloten wordt. De mogelijkheden voor de fiscus worden dus merkkelijk uitgebreid.

Toch is er ook een duidelijke begrenzing aan de herkwalificeerbaarheid, namelijk het feit dat het tegenbewijs kan worden geleverd door de belastingplichtige. Dit tegenbewijs is behoorlijk ruim. Zoals hierboven reeds vermeld is het voor de belastingplichtige voldoende dat er ook andere motieven hebben meegespeeld die

³⁰⁷ L. DE BROE, “Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpschutterswapen?”, *Fisc. Act.* 2012, 7/4.

hebben geleid tot het stellen van een bepaalde verrichting, naast het fiscale motief. Drie veelvoorkomende gevallen werden besproken in Hoofdstuk 5, waar we ook onderzochten wat de gevolgen zouden zijn na invoering van de nieuwe antimisbruikbepaling. Precies omdat de belastingplichtige het tegenbewijs kan leveren zal niet altijd kunnen worden overgegaan tot herkwalficatie. De keuze van de minst belaste weg blijft bestaan, maar die moet dan wel ook op werkelijke motieven gesteund zijn.

174. KRITIEK VAN DE RECHTSLEER - Meteen werd door de rechtsleer terechte vraagtekens gesteld bij de macht die hierdoor bij de fiscus komt te liggen. Zijn er wel nog wezenlijke beperkingen aan de herkwalficatiemogelijkheid? En wat moet precies verstaan worden onder fiscaal misbruik? Meerbepaald is het volgens velen moeilijk de doelstelling van de wet te achterhalen. Die is niet steeds duidelijk te achterhalen uit de parlementaire stukken. *“Als men de administratie met de nieuwe antimisbruikbepaling toelaat de bedoeling van de wetgever te achterhalen, geeft men de democratie uit handen. Het zijn de volksvertegenwoordigers die de belastingwetten goedkeuren.”*³⁰⁸ Men komt tot de conclusie dat, als de nieuwe antimisbruikbepaling effectief wordt ingevoerd, men in een volledige willekeur terecht komt die nefast is voor de fiscale rechtszekerheid.

Ik denk dat deze vrees grotendeels ongegrond is. Ten eerste moet worden gezegd dat er wel degelijk een belangrijke beperking vervat ligt in de nieuwe antimisbruikbepaling, namelijk het tegenbewijs dat door de belastingplichtige kan worden aangebracht. De fiscus zal er niet omheen kunnen dat, als er ook andere motieven hebben meegespeeld, herkwalficatie niet mogelijk is. Natuurlijk worden schijnmotieven uitgesloten, maar motieven die met de werkelijkheid overeenkomen zullen niet kunnen worden genegeerd.

Ten tweede is er de rechterlijke controle waarbij de rechter in zijn jurisprudentie stringente voorwaarden kan gaan bepalen bij de interpretatie van de algemene antimisbruikbepaling. Uiteindelijk zal het de rechter zijn die het fiscale misbruikbegrip een concrete invulling moet geven, en die moet toetsen of het doel van de fiscale wet effectief werd gefrustreerd. Wanneer men van oordeel is dat de fiscus te ver gaat in het uitoefenen van haar door de wetgever verleende mogelijkheid tot herkwalficatie, zal men het niet nalaten de fiscus daarop te wijzen.

Er is er natuurlijk de terechte vrees voor rechtsonzekerheid. Bij de huidige antimisbruikbepaling werd dit argument ook al eens gebruikt om tegen de toepassing ervan te besluiten. Zie hierover mijn betoog in randnummer 115 tot en met 123 waar wordt gemotiveerd dat dergelijke antimisbruikbepaling nochtans noodzakelijk is, in het licht van andere, even belangrijke grondrechten. Welnu, aangezien de macht van de fiscus in deze nieuwe antimisbruikbepaling nog toeneemt, zal de vrees voor het aantasten van de rechtszekerheid in dezelfde mate vergroten. Ik blijf echter het standpunt verdedigen dat deze algemene antimisbruikbepaling noodzakelijk is in de huidige maatschappij, waar er een steeds luidere roep weerklinkt naar een eerlijke belastingheffing.

175. VRAAGTEKENS - Het is natuurlijk af te wachten of deze beleidsmatige maatregel de grondwettelijkheidstoets zal doorstaan en hoe de rechtspraak reageert op dit vernieuwd wetgevend optreden. Artikel 344§1 zal zijn trefzekerheid aldus pas kunnen bewijzen nadat procedures hun beslag hebben gekregen voor het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie.

³⁰⁸ LVDK, “Rutten vreest willekeurige jacht op belastingbetalers”, *Het Laatste Nieuws* 27 januari 2012.

AFDELING 2. VOLDOET DEZE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING AAN DE GRONDWET?

176. INLEIDING - Al jaren weerklonk kritiek van alle kanten op de algemene antimisbruikbepaling zoals zij in haar huidige vorm voorligt, wegens haar inefficiëntie. Het valt dan ook alleen maar toe te juichen dat de wetgever ongeveer 20 jaar na de eerste, met een tweede vernieuwende versie op de proppen komt. Vraag is of zij aan alle voorwaarden voldoet om een goede antimisbruikbepaling te zijn. Aan de ene kant moet zij in staat zijn om misbruiken van allerlei aard efficiënt aan banden te leggen, anderzijds mag zij geen afbreuk doen aan de grondwettelijke beginselen.

Een goede antimisbruikbepaling is verenigbaar met volgende principes.

177. HET GRONDWETTELIJK LEGALITEITSBEGINSEL. Een belasting die niet wordt gevestigd op de juridische werkelijkheid die partijen zonder veinzing zijn overeengekomen maar op een geherkwalificeerde situatie kan strijdig zijn met dit grondwettelijk legaliteitsbeginsel.

De grondslag voor het legaliteitsbeginsel in belastingzaken, artikel 170 GW zegt dat federale belastingen moeten worden ingevoerd ‘door de wet’. De fiscale wet moet zelf de voorwaarden van het ontstaan van de belastingsschuld vastleggen. Dit principiële standpunt was een reactie tegen de willekeur van de uitvoerende macht die het land gekend had onder het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden. Sindsdien werd het legaliteitsbeginsel in België op een zeer strikte wijze geïnterpreteerd. Tegenstanders van de antimisbruikbepaling hebben dit argument vaak gebruikt tegen de invoering van een antimisbruikbepaling. Het argument luidt dat dergelijke bepaling *carte blanche* geeft aan de fiscus om de belastbare grondslag en het bedrag van de belasting en eventueel zelfs de belastingplichtige vast te stellen.

Toch moet men goed beseffen dat het legaliteitsbeginsel niet statisch en eenduidig is. PEETERS en WUSTENBERGHS hebben hierover opgemerkt: *"Grondwettelijke bepalingen zijn immers onafscheidelijk verbonden met de maatschappelijke context die zij moeten regelen. Derhalve kan – binnen de perken aangegeven door de formele Grondwetteksten – een wijziging in de uitlegging van de Grondwet verantwoord zijn en zelfs vereist zijn door de evolutie van de feitelijke toestand."* Ze gaan verder: *"Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat het legaliteitsbeginsel onder invloed van maatschappelijke en economische ontwikkelingen door de wetgever over de jaren heen steeds minder strikt wordt toegepast. Een en ander is ook niet verwonderlijk. Als interpretator van de Grondwet komt het immers de wetgever toe de middelen te zoeken die, binnen de grenzen die hem zijn opgelegd, de doelstellingen kunnen verwezenlijken die hem door de Grondwetgever zijn aangegeven. Deze evolutie die onmiskenbaar gepaard gaat met een grotere toebedeling van bevoegdheden aan de rechterlijke en uitvoerende macht kan ons inziens evenwel niet als strijdig met de duidelijke tekst van artikel 170 van de Grondwet worden beschouwd. De Grondwet is immers een bakermat die, gelet op haar onafscheidelijke verbondenheid met de veranderlijke maatschappelijke context die zij moet regelen, voldoende abstract en flexibel is en aldus ruimte laat voor conjuncturele wijzigingen."*³⁰⁹

En net over die mentaliteitswijziging kan weinig twijfel bestaan. De maatschappelijke tolerantie van fiscale en sociale fraude en ontwijking is veranderd. Getuige daarvan de parlementaire onderzoekscommissie

³⁰⁹ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT* 1999, 97 en 100.

grote fiscale fraude³¹⁰, de opheffing van het Belgisch bankgeheim voor internationale gegevensuitwisseling, de wetsvoorstellen van VAN DER MAELEN voor opheffing bankgeheim en una via, de vele initiatieven van de staatssecretarissen DE VRIES en CLERFAYT, en recent, CROMBEZ ter zake van fraude- en misbruikbestrijding. Zonder afbreuk te willen doen aan de historische bedoeling van het legaliteitsbeginsel, lijkt het vandaag niet langer maatschappelijk aanvaardbaar dat dit beginsel de belastingplichtige moet toelaten zich buiten de toepassing van de belastingwet te plaatsen louter omwille van het feit dat zijn handelen strikt juridisch formeel in orde is.³¹¹ Een algemene antimisbruikbepaling kan bijgevolg verenigbaar zijn met het legaliteitsbeginsel, ook de recent ingevoerde algemene antimisbruikbepaling.

178. HET VERBOD OP ANALOGIE INTERPRETATIE.³¹² - De herdefiniëring waarin voorzien is in art 344§1 WIB 92, leidt ertoe dat de fiscale wet wordt toegepast op rechtstoestanden die niet door de wet zijn voorzien maar er hoogstens enige gelijkenis mee vertonen. Er moet echter een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen een analoge interpretatie en de herkwalificatie onder de antimisbruikbepaling. Beide willen rechtsgelijkheid bevorderen door doel en strekking van de te interpreteren norm tot gelding te brengen. De manier waarop dit gebeurt is echter verschillend. Bij analogische wetsinterpretatie wordt de wettelijke norm toegepast op een rechtshandeling of een feitencomplex dat strikt genomen niet onder de werking van die norm valt. Bij herdefiniëring in het kader van fiscale wetsontduiking, zoals hier voorgesteld, worden de vastgestelde feiten geconverteerd in een nieuw feitencomplex dat beter aansluit bij de bedoeling van de fiscale norm en belastingheffing in overeenstemming met de bedoeling van die norm toelaat. Op dat nieuw feitencomplex wordt dan de normale belasting geheven. Er wordt in de nieuwe algemene misbruikbepaling geherkwalificeerd naar de situatie als zou men doel en strekking van de ontweken wetsbepaling niet hebben gefrustreerd.

179. RECHTSMISBRUIK EN WETSONTDUIKING - In het burgerlijk recht is er sprake van rechtsmisbruik wanneer de titularis van een subjectief recht op een onredelijke of excessieve manier dit recht uitoefent met de bedoeling schade te berokkenen aan derden zonder zelf een equivalent voordeel te halen. Hieruit kan worden afgeleid dat er dus in het fiscaal recht geen sprake kan zijn van rechtsmisbruik aangezien het voordeel van de belastingontwijker evenredig is met het nadeel voor de schatkist.

Belastingontwijking van zijn kant doet dan weer goed gelijken op wat men civielrechtelijk wetsontduiking noemt, namelijk het stellen van een waarachtige rechtshandeling met als enig doel of als hoofddoel het omzeilen van een bepaling van openbare orde of van dwingend recht en waarbij een toestand wordt gecreëerd die zeer dicht in de buurt komt van hetgeen de omzeilde bepaling regelt of verbiedt. Gesteld wordt dat er voor deze doctrine in belastingzaken geen plaats is omdat ten gevolge van overeenkomsten en de vrije keuze van rechtshandelingen de belastingplichtige nooit gedwongen kan worden een belasting te betalen die hij door zijn keuzevrijheid ontgaat. Het is inderdaad waar dat het civielrechtelijk begrip rechtsmisbruik in fiscale zaken ongeschikt is en dat de civielrechtelijke doctrine van wetsontduiking zich moeilijk laat inpassen in het Belgisch fiscaal recht. Dit belet echter niet dat er in het WIB een bepaling kan worden ingevoerd die

³¹⁰ L. DE BROE, "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige : noodzakelijk een paradox", *TFR*, 2010, nr. 379-380, 332 e.v.

³¹¹ F. VANISTENDAEL, "Belastingontduiking en -vermijding: wordt het fiscale landschap hertekend?", *AFT* 2010, nr. 1, 4-5.

³¹² Cass. 27 februari 1987, *FJF* No. 87/68; Cass. 29 januari 1988, *TRV* 1988, 198 ; Cass. 23 december 1993, *FJF* No. 94/24; Cass. 9 maart 1998, *FJF* No.98/125, ...

wetsontduiking in het fiscale stelsel introduceert, daaraan een wettelijke basis geeft en de toepassingsvoorwaarden ervan regelt, zoals zeer recentelijk ook is gebeurd.³¹³ Door expliciet naar het doel en strekking van de ontweken wetsbepaling te refereren heeft de wetgever een vorm van *fraus legis* ingevoerd, zij het onder bepaalde voorwaarden.

180. RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL - Tegenstanders van de antimisbruikbepaling voeren steeds aan dat de invoering van dergelijke bepaling op een onaanvaardbare wijze de rechtszekerheid aantast. De belastingplichtige zou de gevolgen van zijn handelingen onvoldoende kunnen inschatten als gevolg van de grote discretionaire bevoegdheid die aan fiscus en rechter wordt toevertrouwd.

Niettemin moet worden vastgesteld dat het Grondwettelijk Hof in arresten van 2004 en 2005 oordeelde dat er niet op nog meer gedetailleerde wijze inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zouden moeten worden bepaald, vermits dit, gezien het doel van de bepaling, onmogelijk is. De discretionaire macht van fiscus en rechter worden wel degelijk ingeperkt door de stringente voorwaarden die worden gesteld in de wet. De belastingplichtige kan enkel worden verweten dat hij handelt in strijd met aard en doel van de wet en de door de belastingplichtige gestelde handeling kan slechts worden geherkwalificeerd als de ratio van die wet duidelijk uit de wet of wetsgeschiedenis blijkt. Er moet ook worden op gewezen dat de toepassing ervan slechts een *ultimum remedium* is ; het is pas aan de orde indien alle andere middelen zijn uitgeput. Om de rechtszekerheid nog te verhogen moet de bepaling gepaard gaan met een aantal begeleidende bepalingen. Ten eerste kan aan de antimisbruikbepaling geen retroactieve werking worden toegekend. Ook moet er de mogelijkheid zijn voorgenomen handelingen te laten toetsen bij de rulingcommissie, iets wat in België al mogelijk is. Ten laatste bestaat de mogelijkheid om een procedurele filter in te bouwen, het is immers moeilijk in te schatten hoe de rechtspraak de nieuwe regelgeving invult. Een excessieve toepassing is immers niet uit te sluiten, wat niet de bedoeling is. Een mogelijke filter zou kunnen zijn dat het artikel enkel zou kunnen toegepast worden nadat een hooggeplaatst ambtenaar of college van ambtenaren zijn zegen heeft gegeven en nadat de belastingplichtige de kans werd geboden zijn verweer te doen gelden.

Ook de nieuwe algemene antimisbruikbepaling moet worden gezien als een *ultimum remedium* om fiscale misbruiken aan te pakken. Door een tegenbewijs in te voeren en de belastingplichtige dus de mogelijkheid te geven zich te verweren tegen vorderingen, moet worden aangenomen dat de rechtszekerheid niet al te veel wordt aangetast. Ook voor de rechtspraak is een belangrijke taak weggelegd om een duidelijke en consistente rechtspraak op te bouwen rond deze nieuwe algemene antimisbruikbepaling. En pijnpunt zal natuurlijk blijven dat het niet steeds eenvoudig zal zijn het werkelijke doel en strekking van de ontweken wetsbepaling te achterhalen. Daarin ligt een punt van rechtsonzekerheid, dat zal moeten worden weggewerkt door de wetgever door duidelijke parlementaire voorbereidingen op te stellen, en door de rechtspraak die duidelijke criteria zal moeten opstellen om doel en strekking te achterhalen. Doch, deze ‘onzekerheid’ is mijns inziens noodzakelijk om tot een efficiënte belastingheffing te komen.

181. GELIJKHEIDSBEGINSEL IN FISCALE ZAKEN - Aanhangers van een strenge interpretatie van de fiscale wet hebben het overigens steeds over de strikte interpretatie van het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, geponeerd in artikel 170 van de Grondwet. Maar een even belangrijke bepaling vinden we twee artikelen verder. Artikel 172

³¹³ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken – art 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, 2008, 189.

van de Grondwet stelt dat er inzake belastingen geen voorrechten verleend mogen worden en dat geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet. Hieruit kan het gelijkheidsbeginsel in het fiscaal recht worden afgeleid.

De stelling die we terugvinden in een stuk van ANTHONISSEN en VERVECKEN stelt dat door het legaliteitsbeginsel zo streng te interpreteren, een inbreuk wordt gepleegd op het gelijkheidsbeginsel.³¹⁴ Namelijk, door te stellen dat alles vrij is van belasting zolang die belastbaarheid niet is vastgesteld in de fiscale wet en daaruit af te leiden dat men zich in alle mogelijke bochten kan wringen om geen belastingen te betalen, wordt een ongelijkheid gecreëerd, tussen zij die in de mogelijkheid verkeren om zich in bochten te wringen, en zij die niet over deze mogelijkheid beschikken. Een gewone loontrekkende wordt zonder blikken of blozen belast aan de hoogste tarieven in de personenbelasting, terwijl een zelfstandige met zijn vennootschap allerlei constructies kan opzetten om minder belasting te betalen.

ANTHONISSEN en VERVECKEN geven het voorbeeld waarin een bedrijfsleider wordt veroordeeld voor fraude met minderwaarden. Hij had de verliezen van een slecht lopende privébelegging afgewenteld op de vennootschap en op die manier fiscaal afgetrokken. De techniek is bekend. Wanneer de belegging goed was verlopen zou zij wel in het privé vermogen worden geboekt, waar zij dan niet belast zou worden. Het is duidelijk een fraudetechniek die de fiscale gelijkheid tart. Als ‘De Tijd’ onverbloemd kan schrijven dat ‘iedereen het doet’, terwijl alleen deze werd gestraft, is er wel degelijk iets mis met het gelijkheidsbeginsel.

“Meer dan elk ander hoger beginsel drukt artikel 172 van de Grondwet een uitgesproken ‘wil van het Belgische volk’ uit, namelijk dat de belastingen rechtvaardig verdeeld worden. De grondwetgever heeft gewild dat betalen niet iets wordt voor dommeriken.” Aldus ANTHONISSEN³¹⁵ Zij wijten het feit dat deze wil niet wordt nageleefd niet in eerste instantie aan de wetgevende macht, maar ook aan de uitvoerende macht en deels ook aan de rechterlijke macht. Deze rechterlijke macht, met zijn Brepols-doctrine en de enge interpretatie die gegeven wordt aan artikel 344§1 WIB 92 maakt het de administratie inderdaad niet makkelijk in de strijd tegen wanpraktijken. Door telkens terug te grijpen naar het legaliteitsbeginsel is het niet makkelijk voor de fiscus om gedragingen te belasten die strikt genomen niet onder de toepassing van de wet vallen.

Maar vooral de wetgever moet met de vinger worden gewezen. De rechterlijke macht past immers ook maar de wet toe die door de wetgevende macht wordt gestemd op ontwerp van de uitvoerende macht. Wanneer deze geen werkbare middelen ter beschikking stelt, kan zij ook niet anders dan met lede ogen toezien dat bepaalde constructies door de mazen van het net glippen.

Nu gebleken is dat de antimisbruikbepaling onvoldoende slagkracht kan bieden tegen oneerlijke praktijken komt het bijgevolg aan de wetgever toe zich te herbronnen en een nieuwe antimisbruikbepaling uit te werken, die krachtig genoeg is, maar eveneens te rijmen valt met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, wat zij dan heel ook heel recentelijk heeft gedaan .

182. BESLUIT - De toekomst zal uitmaken of de algemene antimisbruikbepaling zoals zij vandaag voorligt, verenigbaar is met hierboven besproken Grondwettelijke principes. Mijn besluit is voorzichtig positief. De wetgever heeft artikel 344§1 WIB 92 hervormd zodat zij nuttig effect kan ressorteren in een groot aantal gevallen waar onaanvaardbare belastingontwijking – de wetgever spreekt van fiscaal misbruik - voorligt.

³¹⁴ K. ANTHONISSEN en G. VERVECKEN, “De Grondwet wordt genegeerd”, *Juristenkrant* 23 maart 2011, 11.

³¹⁵ K. ANTHONISSEN en G. VERVECKEN, “De Grondwet wordt genegeerd”, *Juristenkrant* 23 maart 2011, 11.

Wanneer de fiscus dat fiscaal misbruik aantoonst en de belastingplichtige geen andere motieven kan aanreiken, is een herkwalficatie mogelijk naar de situatie mocht men zich niet bezondigd hebben aan dit misbruik. Bovendien wordt expliciet een definitie gegeven van wat moet worden verstaan onder fiscaal misbruik.

Hierbij had de wetgever oog voor de Grondwettelijke beginselen. Enerzijds voert zij het leerstuk van de wetsontduiking in door in de definitie van fiscaal misbruik expliciet te verwijzen naar doel en strekking van de ontweken wetsbepaling. Anderzijds worden toepassingsvoorwaarden gekoppeld aan de herkwalficatiemogelijkheid, waardoor het leerstuk van de wetsontduiking wordt gemilderd. Zo heeft de wetgever een mooi compromis gevonden tussen enerzijds de zeer belangrijke legaliteitsbeginsel (170 GW), en anderzijds dat andere gelijkheidsbeginsel (172 GW). Bovendien moet worden opgemerkt dat deze Grondwettelijke beginselen moeten worden gelezen in het licht van de gewijzigde maatschappelijke omstandigheden en noden, die een strengere aanpak van belastingontwijking rechtvaardigen.

Door een krachtig wapen af te leveren dat de fiscale wet beter moet doen naleven, wordt het gelijkheidsbeginsel beter afgedwongen. En door toch beperkende toepassingsvoorwaarden toe te voegen zou de voorliggende algemene antimisbruikbepaling verenigbaar moeten zijn met het Grondwettelijke legaliteitsbeginsel.

ALGEMEEN BESLUIT

183. Het Cassatiearrest van 10 juni 2010 heeft voor een opflakking gezorgd in de strijd tegen fiscale misbruiken. Door een behoorlijk pragmatisch standpunt in te nemen en over te gaan tot herkwalificatie in een constructie waar de rechtsgevolgen voor en na de herkwalificatie allesbehalve als identiek konden worden beschouwd, mag worden aangenomen dat de algemene antimisbruikbepaling niet ten dode is opgeschreven. Juridische verschillen die voor een jurist belangrijk zijn, maar door een modale burger niet als belangrijk worden aanzien, kunnen ten gevolge dit Cassatiearrest achterwege worden gelaten. Door in zijn arrest te verwijzen naar de ‘gelijke geldstromen’ om tot gelijksoortigheid te besluiten, kan worden afgeleid dat het Hof niet louter kijkt naar de juridische gevolgen van de gestelde handelingen, maar ook belang hecht aan de economische gevolgen.

Toch moet uiteindelijk worden geconcludeerd dat artikel 344§1 WIB 92 allesbehalve een efficiënt middel is ter bestrijding van belastingontwijking. Het moet eerder worden aanzien als een bewijsmiddel in gevallen die sterk aanleunen tegen simulatie, maar toch niet tot de toepassing ervan kan worden besloten. Op deze manier is artikel 344§1 WIB 92 dus maar een beperkte uitbreiding van het wapenarsenaal van de fiscus. Ook in voorliggend Cassatiearrest kon eventueel tot simulatie worden besloten, maar de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling bleek succesvoller.

In een laatste hoofdstuk wordt de het nieuw wetgevend initiatief door Staatssecretaris voor fraudebestrijding CROMBEZ onder de loop genomen. Bij het finaliseren van deze masterproef werd zijn ontwerp voor nieuwe algemene antimisbruikbepaling goedgekeurd in het Parlement. Er wordt een eerste standpunt ingenomen over de gevolgen van deze nieuwe bepaling. Zij blijkt alvast prima facie een krachtiger wapen te worden dan de huidige/vorige algemene antimisbruikbepaling. Wanneer de administratie vaststelt dat belastingplichtigen zich bewegen in strijd met doel en strekking van de fiscale wet, is er een herkwalificatie mogelijk. Die herkwalificatie wordt niet meer vastgepind aan de ‘rechtshandeling’ maar aan de verrichting *an sich*, waardoor oeverloze discussies over de soortgelijkheid van de rechtsgevolgen definitief tot het verleden zullen behoren. Dit valt alleen maar toe te juichen. De belastingplichtige blijft de mogelijkheid behouden om te bewijzen dat er ook andere overwegingen hebben meegespeeld. Aangezien herkwalificatie sneller mogelijk is, is voor het tegenbewijs mogelijk een grotere rol zijn weggelegd dan dit onder de huidige antimisbruikbepaling het geval is.

Blijft evenwel de vraag of dit nieuw artikel 344§1 WIB 92 de toets van artikel 170 van de Grondwet zal doorstaan. Ook zal nog duidelijk moeten worden of doel en strekking van de fiscale wet steeds makkelijk zullen kunnen worden achterhaald. Het beloven beslist spannende tijden te worden. Wordt vervolgd...

BIBLIOGRAFIE

WETGEVING

- Oude antimisbruikbepaling : Wet van 22 juli 1993 betreffende de invoering van de algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van Inkomstenbelastingen, *BS* 26 juli 1993.
- Nieuwe antimisbruikbepaling : Programmawet (I) van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3), 22.143 - art. 167, art. 168 en art. 169.

- *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 1072/8.
- *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 762/2.
- *Parl. St.* Senaat 1992-1993, nr. 762/1.
- *Parl. St.* Senaat 1992-1993, nr. 762/2.

- Vr. Nr. 7 DESIMPEL 30 juli 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, nr. 004, 25 oktober 1999, 360.

- Circ. Nr. Ci. D. 19/453.895 van 6 december 1993, *Bull. Bel.* 1994, nr. 735.

- Ruling nr. 600.478, 21 november 2006; nr. 700.053, 17 april 2007; nr. 700.236, 24 juli 2007; nr. 700.237, 24 juli 2007; nr. 700.324, 11 september 2007; nr. 800.193, 10 juni 2008; nr. 800.230, 29 juni 2008; nr. 800.430, 20 januari 2009; nr. 900.336, 29 september 2009.

RECHTSPRAAK

- Arbitragehof, nr. 188/2004, 24 november 2004 *BS* 11 januari 2005, rand. B. 3. 1., *Fisc. Act.* 2004, 41/1.
- Arbitragehof (arrest nr. 188/2004) 24 november 2004, *BS* 11 januari 2005, 790, *FJF* nr. 2005/46, *Fisc. Koer.* 2004/734, weergave M. VAN KEIRSBILCK.
- Arbitragehof 2 februari 2005, zaak nr. 26/2005, *BS* 10 maart 2005.
- Arbitragehof 16 maart 2005, zaak nr. 60/2005, *BS* 12 april 2005.
- Cass. 20 maart 1956, *Arr. Verbr.* 1956 (604), 605; Cass. 19 december 1948, *Arr. Verbr.* 1948, 620; Cass. 14 januari 1935, *Pas.* 1935, I, (105), 108.
- Cass. 23 januari 1958, *JDF* 1958, 33.
- Cass. 20 oktober 1959, *Pas.* 1960, I, 216.
- Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082, *RGEN* 1962, nr.20419, noot C.S.
- Cass. 23 oktober 1963, *RW* 1964-65, 259.

- Cass. 19 november 1968, *Arr. Cass.* 1969, 303.
- Cass. 3 juni 1993, *TRV* 1993, 474.
- Cass. 21 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, nr. 18, 1 en *FJF*, No. 2006/20, *TFR* 2005, afl. 292, 1014, noot P. FAES en N. DEMEYERE, *Fisc. Act.* 2007, afl. 6, 2.
- Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 39, 1.
- Cass. 14 november 2005, *RW*, 2007-2008, 486.
- Cass. 22 november 2007, *Fisc. Act.* 2007, 44/9.
- Cass. 11 december 2008, *FJF*, No. 2009/207.
- Cass. 10 juni 2010, F.08.0067.
- Brussel 25 maart 1959, *RGEN* 1960, nr. 20287, *Rev. Fisc.* 1960, 252.
- Luik 18 december 1985, *FJF* nr. 86/194.
- Antwerpen 10 september 1990, *Bull. Bel.* 1992, 895.
- Gent 28 mei 1991, *TRV* 1991, 295; *Arbh.* Gent 26 maart 1998, *V&F* 1998, 159.
- Brussel 9 juni 1992, *TRV* 1993, 475.
- Brussel 9 september 1994, *FJF* nr. 95/11.
- Rb. Antwerpen 6 januari 2003, *Fiscoloog*, afl. 875, 3, *Fisc. Act.* 2003, 3/3 en *TFR* 2003, afl. 239, 330 noot K. MOSER.
- Brussel 5 februari 2004, *TFR* 2004, afl. 265, 696, noot W. DE BUYSER.
- Gent 26 januari 2005, *FJF*, No. 2006/53.
- Antwerpen 15 juni 2005, *Fiscoloog*, afl. 997, 9.
- Gent 13 september 2005, *Fisc. Act.* 2005, nr. 33.
- Luik 3 november 2006, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. L 06/12.
- Gent 31 oktober 2006, *TFR* 2007, 829, noot P. FAES.
- Antwerpen 19 februari 2008, *FJF*, 2008/232, 877.
- Antwerpen 18 maart 2008, *FJF*, No. 2009/134.
- Brussel 6 februari 2009, B 09/0149 www.monkey.be.
- Gent 17 februari 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1171, 11 en AFT 2010, afl. 12, 90.
- Antwerpen 31 maart 2009, *TFR* 2010, afl. 375, nr. 2010/N10.
- Antwerpen 21 april 2009, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 05/45.
- Antwerpen 27 september 2011, 1101/0658, *Fisc. Act.* 2011, 36/1.
- Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot M. VAN KEIRSBILCK ; *Fiscoloog*, afl. 824, 1.
- Rb. Hasselt 9 januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot M. VAN KEIRSBILCK, *TFR* 2003, afl. 236, nr. 2003N10, *Fiscoloog*, afl. 830, 3.
- Rb. Brussel 7 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 403.
- Rb. Antwerpen 19 juni 2002, *TFR* 2003, afl. 239, 327, noot K. MOSER.
- Rb. Brugge 5 mei 2003, *Fiscoloog*, afl. 946, 10.
- Rb. Brugge 5 mei 2003, *TFR* 2003, afl. 248, 869.
- Rb. Bergen 8 mei 2003, *TFR* 2003, afl. 248, 875, noot L. VANHEESWIJCK.
- Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 899, 7.
- Rb. Bergen 5 september 2003, 03561807.

- Rb. Brugge 3 november 2003, *TFR* 2004, afl. 254, 77.
- Rb. Brugge 23 december 2003, *Fiscoloog*, afl. 931, 10.
- Rb. Brugge 22 juni 2004, *Fiscoloog*, afl. 948, 4, noot A. CLAES en S. JOURDAIN.
- Rb. Antwerpen 19 december 2005, *Fiscoloog* 2006, afl. 1027, 12.
- Rb. Brugge 19 december 2005, *FJF*, No. 2006/198.
- Rb. Leuven 23 december 2005, *FJF* nr. 2006/197, *Fisc. Act.* 2006, 4/1.
- Rb. Luik 31 januari 2006, *Fiscoloog*, afl. 1035, 14.
- Rb. Antwerpen 3 maart 2006, *Fisc. Koer.* 2006/607.
- Rb. Antwerpen 5 april 2006, *TFR* 2007, afl. 321, nr. 2007/N31.
- Rb. Brussel 8 november 2006, *TFR* 2007, afl. 329, nr. 2007/N83.
- Rb. Antwerpen 10 maart 2008, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 08/0824.
- Rb. Antwerpen 23 december 2009, *Fisc. Act.* 2010, 6/1 en 40/1.

RECHTSLEER

- AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 275-276.
- ANTHONISSEN, K., "Belastingontwijking en fraude, waar ligt de grens?" in *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Larcier, Gent, 2010, 8.
- ANTHONISSEN, K. en VERVECKEN, G., "De Grondwet wordt genegeerd", *Juristenkrant* 23 maart 2011, 11.
- BASTENIE, M., "Huur en onderhuur: einde van de ontwikkelingsmogelijkheid", *Vastgoedinfor* 2005, afl. 15, 5.
- BEHAEGHE I., CAUWENBERGH, P. e.a., "Fiscaal jaaroverzicht 1993", *Fisc. Koer.* 1994, 99.
- BONTE, T., "Fiscale aspecten van de patrimoniumvennootschap", in *Fiscaal vermogensbeheer*, Diegem, Ced. Samson, stand december 1997, Alg. Hfdst. II, 2, nr. 90.
- BUYSSE, C., "Fiscus verhardt strijd tegen 'turbo'-vruchtgebruikconstructies", *Fiscoloog*, 7 december 2011, 4.
- CLAES, A. & JOURDAIN, S., "Herkwalificatie van vruchtgebruik : een brug te ver?" *Fiscoloog*, nr. 948, en *Fisc. Act.* 2004, 26/1.
- COOLS, M., "De criminosophie van fiscale fraude: "Who is John Galt?" *De orde van de dag* 2010, afl. 41, 105.
- COOLS, M., "Een libertarische uitleiding voor de publiek-private fraudebestrijding" in *VBO, Ernst & Young, Politeia*, 2011, 112.
- COOPER, G., "The Design and Structure of General Anti-Avoidance Regimes", *Bull. International Taxation* 2009, 27.
- COPPENS, P.F., "Wisselend succes voor de belastingadministratie in haar kruistocht tegen de vruchtgebruikconstructies", *Pacioli* 2007, nr. 226, 5.
- COUDER, N., "Naar een nieuwe antimisbruikbepaling", *RAGB* 2010, afl. 9, 581-584.
- DEBLAUWE, R., "Recht en onzekerheid in de fiscale wetgeving", *RW* 1993-94, (1208), 1215.
- DEBLAUWE, R., "Fiskaliana", *De Standaard* 17 mei 1993, 14.
- DE BROE, L., "Artikel 344, §1: van waterpistooltje tot bazooka?", *Fisc. Act.* 2012, 5/1.
- DE BROE, L., "Nieuw artikel 344, §1 is wellicht ongrondwettelijk", *Fisc. Act.* 2012, 5/4.

- DE BROE, L., “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc. Act.* 2012, 6/1.
- DE BROE, L., “Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpschutterswapen?”, *Fisc. Act.* 2012, 7/1.
- DE CONINCK, D., “Bedrijfseconomische werkelijkheid : een pragmatische toetsing”, in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 93-94. Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 43-44.
- DEFOORT, J., “De simulatie voorbij”, in *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 113.
- R. DEKKERS, *Handboek Burgerlijk recht, II*, Brussel, Standaard, 1971, nr. 110.
- M. DELANOTE, “Vruchtgebruik kan niet worden geherkwalificeerd in een recht van opstal”, *Fisc. Act.* 2011, afl. 36, 1-5.
- ELOY, M., “L’abus de droit”, in M. DE WOLF (ed.) *Regards fiscaux sur la quarante-huitième législature*, Brussel, Bruylant, 1995, 279.
- DELAHAYE, T., “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *AFT* 1994, 48 en 52.
- DEMEYERE, N., “Antimisbruikbepaling : eerste cassatierechtspraak over artikel 344, § 1” *Fisc. Act.* 2005, nr. 19, 1-2.
- DEMEYERE, N., “Anti-misbruikbepaling. Cassatie: nieuwe vlag moet zelfde lading dekken”, *Fisc. Act.* 2005, 42/8.
- DENYS, L.A. & BOUWEN, A., “Fiscaal mijlpaalarrest van het Arbitragehof: 24 november 2004 – een keerpunt in de theorie van de minst belaste weg. Hergeboorte van de economische werkelijkheid”, *TFR* 2005, nr. 281, 436-442.
- DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civile belge, III*, Brussel, Bruylant, 1967, nr. 715.
- DESCHRIJVER, D., “Kroniek fiscaal recht voor vennootschappen 1992”, *TRV* 1993, 146.
- DUMON, F., “Les impôts directs, l’Etat de droit et la Constitution”, *JDF*, 1984, 45.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken, of, de keuze van de minst belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de Wet van 22 juli 1993: een commentaar op art. 344, § 1 WIB 1992*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 131.
- FAES, P., “De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesestelling”, *TFR* 2005, nr.281, 431-435.
- FAES, P. “De algemene antirechtsmisbruikbepaling en “huur-onderhuur”-constructies: een kritiek in drie bewegingen”, *TFR* 2005, nr. 292, 1018.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken – art 344§1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, 2008, 199 p.
- GARABEDIAN, D., “Cassatie 10 juni 2010 en artikel 344§1 WIB 92: revolutie of bevestiging?”, *AFT* 2011 afl. 3, 27-32.
- GOEMINNE, P., “Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige”, *RW* 1987-88, 586.
- GOTHOT, V., “La fraude fiscale”, *Problèmes fiscaux d’aujourd’hui*, Collection scientifique de l’Ecole supérieure des sciences fiscales, 1963, nr. 2, 87.
- HAELTERMAN, A., “De management-vennootschap”, in : K. GEENS, A. HAELTERMAN en H. VAN HOOGENBEMT, *De Ik-vennootschap, II*, Biblo-dossier Vennootschapsrecht III, Kalmthout, 1987, IV-3.

- HAELTERMAN, A., “Economische werkelijkheidsvereiste : verplichting de meest belaste weg te bewandelen?”, *Fiscoloog*, nr. 430, 3-4.
- HAELTERMAN, A., “Hof van Cassatie reanimeert antimisbruikbepaling”, *Fiscoloog*, nr. 1217, 2.
- HUYSMAN, S., *Fiscale winst*, Kalmthout, Biblo, 1994, nr. 375.2.
- JAECQUES, D., *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2005, 59-61.
- JANSSENS, K., “Fiscus mag doorgeefluik negeren”, *Fisc. Act.* nr. 25/2.
- JANSSENS, K. en J. WELLENS, J., “De definitieve begrotingsmaatregelen : een overzicht”, *Fisc. Act.*, nr. 42/3.
- JANSSENS, S., *De toepassing van artikel 344, §1 WIB 1992 in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2011, 95-112.
- KIEKENS, A., “Beroepskosten- bestuurdersbezoldiging – voorwaarden voor aftrek”, *Fisc. Koer.* 2002, 305-308.
- KIEKENS, A., “Fiscale aspecten van “constructies” van verhuur in combinatie met onderhuur”, *Huur* 2008, afl. 3, 114-116.
- KIRKPATRICK, J., “Le Précis de droit fiscal des professeurs Coppens et Bailleux et leur conception de la simulation en matière d’impôts sur les revenus”, *JT* 1986, 293-294.
- KIRKPATRICK, J., “La requalification fiscale des opérations accomplies abusivement dans le seul but d’éviter l’impôt sous l’empire du nouvel article 344, par. 1 CIR 92, introduit par la loi du 22 juillet 1993”, *Cahier van de Jurist*, 1994.
- KIRKPATRICK, J., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 1995, 57-58.
- KIRKPATRICK, J., & D. GARABEDIAN, D., “Examen de jurisprudence 1991-2007 sur les impôts sur les revenus et les sociétés”, *RCJB* 2008, 323-324, nr. 33.
- MALHERBE, J., “Conclusion : égalité et efficacité”, in R. ANDERSEN en J. MALHERBE, (ed.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Brussel, Bruylant, 1993, 296.
- MATTHIJS, J., “wetsontduiking”, *RW*, 1955-56, kol. 109.
- MAYSTADT, P., “Pour un civisme fiscal”, *JDF* 1991, 13-14.
- MESSIAEN, R., “De naamlening in het fiscaal recht : zwaard van Damocles of opgeklopte hersenschim?” in X., *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2004-2005*, Kluwer, Mechelen, 2004, 370.
- OOSTERWAAL, J., “Regering trekt ten oorlog tegen fraudeurs”, *De morgen*, 21 januari 2012, 10-11.
- PEETERS, B., “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking”, *AFT* 2010, afl. 3, 4-42.
- PEETERS, B., en T. WUSTENBERGHS, T., “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT* 1999, 94 - 112.
- PHILIPPE, D.E., “Mag de fiscus tussenschakel holding negeren?” , *Fisc. Act.* 2010, nr. 32/7.
- RENAULD, M. J-G., *Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge*, Annales de droit et sciences politique (ann. Dr. Sc. Pol.) 1954-55 , 223 en 229.
- RENIER, P. & WUSTENBERGHS, T., “(Geen) nieuw lapmiddel voor tackelen management fees?”, *Fiscoloog*, nr. 1127, 9.
- SCAILTEUR, C., *Le Devoir fiscale*, Desclée De Brouwer, Brugge, 1950, 147.
- SCAILTEUR, C., *Le contribuable et l’état , déontologie de la fiscalité*, Editions J. Duculot, Gembloux, 1955, 162.
- SCAILTEUR, C., “La fraude légale”, *Rec, Gén. Enr. Not.*, 1955, 289.

- SCAILTEUR, C., “Fraude à la loi en droit fiscal”, *Rec.gén. Enr. Not.*, 1959, 177 e.v.
- SCAILTEUR, C., “Le choix de la voie la moins imposée. Réflexions à propos d’un arrêt de cassation récent”, *Réflexions offertes à P. Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 800.
- SPAGNOLI, K., “Antwerpen: Cassatie-arrest belet herkwalficatie van vruchtgebruik niet”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 19, 1.
- SPAGNOLI, K., “Naar ruime invulling van begrip “gelijksoortige rechtsgevolgen”?”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 11, 1-3.
- TIBERGHIE, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 386, nr. 565.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Regering begeeft zich op met economische werkelijkheid op glibberige grondwettelijke paden” *Fiskoloog*, 22 april 1993, 1.
- VAN CROMBRUGGE, S., “De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *TRV* 1993, 271-281.
- VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2005.
- VAN CROMBRUGGE, S., “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21^{ste} eeuw”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema’s*, Kalmthout, Biblo, 2007, 84, nr. 17.
- VANDEN ABEELE, J., “Nederland reeds ver gevorderd met implementatie Spaarrichtlijn”, *Fiscoloog Internationaal* 2003, afl. 240, 4.
- VDKJ, “Rutten vreest willekeurige jacht op belastingbetalers”, *Het Laatste Nieuws* 27 januari 2012, 5.
- VAN DYCK, J., “Ontwijking of ontduiking”, *Trends*, 29 april 1993, 141.
- VAN DYCK, J., “Economische werkelijkheidsvereiste:toepassing van de Engelse “step by step” doctrine”, *Fiscoloog*, nr. 432, 1-6.
- VAN DYCK, J., “Nieuwe, meer ‘volwassen’ algemene antimisbruikbepaling” *Fiscoloog* 1284, 3-8.
- VAN DYCK, J., “Ontwerp programmawet : aanpassing bedrijfswagen gehandicapte is geen ‘optie’” *Fiscoloog*, nr. 1288, 9-11.
- VANHAUTE, P., “The genuine economic business purpose test and international tax planning in Belgium”, *The International Tax Journal*, spring 1995, 57.
- VANISTENDAEL, F., “De werkelijkheid in het belastingrecht”, in *Liber Amicorum F. Dumon*, Deel II, Antwerpen, Kluwer, 1983, 1069.
- VANISTENDAEL, F., “waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht”, in *Liber Amicorum J. Ronse*, Gent, Story, 1986, 377.
- VANISTENDAEL, F., “Fiscale logistiek en wat erbij komt kijken”, in M. ADAMS en L.J. WINTGENS (ed.), *Wetgeving in theorie en praktijk*, Antwerpen, Maklu, 1994, 172.
- VANISTENDAEL, F., “Belastingontduiking en –vermijding: wordt het fiscale landschap hertekend?”, *AFT* 2010, nr. 1, 4-5.
- VANNESTE, F., “Artikel 344§1 WIB toch niet afgeschreven”, *Fisc. Act.* 2010, nr. 40/7.
- VANSTEENKISTE, S., “Huur van een woning, bestemd voor privé-gebruik en toch fiscaal bedrijfsmatig”, *AFT* 1994, 89-93.
- VERHEYDEN, K., “Vruchtgebruik herkwalficeren in huur?”, *AFT* juni- juli 2007, 23.
- WILLEMS, R., “Antimisbruikbepaling : Artikel 344 § 1 laat niet toe volgorde van akten te wijzigen” *Fisc. Act.* 2006, nr. 40/6.

- WILLEMS, R., “Art. 344§1 en ‘step by step’ : herkwalficatie want uiteindelijk resultaat in stappen is nuloperatie”, *Fisc. Act.* 2009, nr. 20/3.
- WILLOQUE, K., “Vruchtgebruikconstructies bij nieuwbouw : fiscaal interessante of risicovolle planning?”, *Fisc. Act.* 2010 , nr. 3/1.
- WUSTENBERGHS, T., “Het Arbitragehof over artikel 344§1 van het WIB : weinig nieuws onder de zon”, *AFT* 2005, 12.
- X., “Antimisbruikbepaling Antwerpen 19 februari 2008” , *Fisc. Koer.* 2008, 441.
- X. “Algemene antimisbruikbepaling , ligt de lat lager of nog even hoog?” *Fiscoloog*, nr.1246 , 13.
- X. “Overzicht rechtspraak 2010” *AFT* 2012, 1, 83-84.