De algemene fiscale antimisbruikbepalingen

Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof

Bruno PEETERS
Gewoon hoogleraar Faculteit Rechten UAntwerpen Antwerp Tax Academy en Onderzoeksgroep Onderneming en Recht

INHOUD

1. Inleiding 4
2. Randvoorwaarden van en beperkingen aan de vrije keuze van de minst belaste weg 5
   2.1. Eerbiediging van de fiscale wet 5
   2.2. Het eerbiedigen van niet-fiscale rechtsregels van openbare orde 6
   2.3. Het eerbiedigen van uitdrukkelijke wetsbepalingen die punctuele vormen van belastingontwijking tegengaan 6
   2.4. Het eerbiedigen van algemene antimisbruikbepalingen 7
3. Parlementaire en politieke voorgeschiedenis van de nieuwe fiscale algemene antimisbruikbepalingen 8
   3.1. Parlementaire onderzoekscommissie inzake grote fiscale fraudedossiers 8
   3.2. Regeerakkoord Di Rupo I 8
   3.3. Voorontwerp 26 januari 2012 9
4. Ratio legis en structuur van de nieuwe bepalingen 10
   4.1. Ratio legis 10
   4.2. Structuur van de nieuwe bepalingen 11
5. Kwalificatie van de nieuwe antimisbruikbepalingen 11
   5.1. Standpunt van het Grondwettelijk Hof 11
   5.2. Beoordeling 14
6. Draagwijdte van de algemene antimisbruikbepalingen in het licht van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel 20
   6.1. Algemeen 20
   6.2. De toepassingsvoorwaarden en -modaliteiten 21
7. De bevoegdheid van de dienst voor voorafgaande beslissingen 30
8. Inwerkingtreding van de antimisbruikbepalingen 32
   8.1. Wetsbepalingen 32
   8.2. Inkomstenbelastingen 32
   8.3. Registratierechten en successierechten 33
9. Besluit 33

1. Inleiding

1. Eén van de meest elementaire beginselen van het Belgisch belastingrecht is het grondwettelijk verankerd legaliteitsbeginsel (art. 170 Gw.)[1]. Op basis van dit beginsel kan geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet. Overeenkomstige bepalingen gelden voor de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten en sinds de zesde staatshervorming voor eventuele bovengemeentelijke besturen (art. 170, §§ 2 tot 4 Gw. als laatst gewijzigd door het enig artikel Herziening van 6 januari 2014 van artikel 170, § 3 Gw.)[2]. Uit dit beginsel wordt o.m. afgeleid dat alles vrij is van belasting tenzij de wet die de enige bron van belastingen is, anders bepaalt[3]. Deze grondwettelijke regel verklaart ook waarom de fiscale wet in België in principe strikt wordt geïnterpreteerd en dat wanneer een belastingplichtige buiten de toepassingssfeer blijft van een fiscale wet, hij in principe niet onderworpen kan worden aan de door deze wet voorziene belasting. Anders zou deze fiscale wet in strijd met de Grondwet bij analogie worden toegepast op een situatie die er niet door is bedoeld[4].

2. Het fiscaal legaliteitsbeginsel vormt ook de grondslag voor de in de Belgische rechtspraak ontwikkelde leer van de vrije keuze van de minst belaste weg. Het recht van de burger om de minst belaste weg te volgen en aldus belastingen te ontwijken, werd door het Hof van Cassatie voor het eerst verwoord in het befaamde Brepolsarrest[5] (Brepolsdoctrine). Volgens het Hof van Cassatie is er geen verboden simulatie tegenover de fiscus en derhalve geen fiscale fraude, wanneer de partijen met de bedoeling een voordeliger belastingregime te genieten en gebruik makend van hun vrijheid van overeenkomst, rechtshandelingen stellen waarvan

1. B. PEETERS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?", in B. PEETERS en J. VELAERS, (eds.), *De grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Intersentia, Antwerpen, 2007, 509-562. J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", *TFR* 2006, 79-96.
2. *BS* 31 januari 2014.
3. B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 25-97, geactualiseerde en bijgewerkte versie van het gelijknamige artikel gepubliceerd in *AFT* 2010, afl. 3, 4-42.
4. D. GARABEDIAN, "Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux", in X (ed.), *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20° anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 58, nr. 3. De analogische toepassing van de fiscale wet wordt in België vrij algemeen afgewezen (Cass. 13 april 1978, *Arr.Cass.* 1978, (928), 930; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2009, 22, nr. 9.
5. Cass. 6 juni 1961, *JPDF* 1961, 274. J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 185, nr. 203.

zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan die rechtshandelingen geven niet de meest normale is. Het Hof heeft dit standpunt sindsdien herhaaldelijk bevestigd[6].

3. Belastingontwijking (of belastingvermijding) kan worden omschreven als het gedrag (doen of laten) van de belastingplichtige waarbij hij buiten de wettelijke toepassingsvoorwaarden blijft die vervuld moeten worden om een belastingschuld of een grotere belastingschuld in zijn hoofde te doen ontstaan. Belastingontwijking verschilt van belastingontduiking door het ontbreken in hoofde van de belastingplichtige van enig optreden dat opzettelijk een inbreuk op de fiscale wet zou uitmaken.

Belastingontwijking kan verschillende vormen aannemen zoals onthouding (bv. het zich onthouden zwaar belaste verbruiksgoederen te consumeren), substitutie of vervanging (bv. consumptie van niet- of licht-belaste verbruiksgoederen in plaats van zwaar belaste verbruiksgoederen, omvorming van een eenpersoonszaak tot een handelsvennootschap om de druk van de progressieve inkomstenbelasting te verlichten), fysieke ontwijking (bv. (duurzame) emigratie naar het buitenland). Een vierde vorm van belastingontwijking die het meest scherp uitdrukking geeft aan het recht van de belastingplichtige om de minst belaste weg te kiezen, bestaat erin dat hij met het oog op het bereiken van een bepaald (economisch) resultaat, gebruikmakend van zijn vrijheid tot contracteren, zonder te veinzen en met het oog op een voordeliger belastingregime, rechtshandelingen stelt, die niet vallen onder de toepassingsvoorwaarden van een fiscale wet die dat (economisch) resultaat onderwerpt aan een hogere belasting. Bij deze vorm van belastingontwijking is de intentie om minder of geen belasting te betalen duidelijk aanwezig, maar in vergelijking tot de situatie van belastingontduiking is er geen sprake van het schenden van de fiscale wet. Het verschil tussen deze vierde vorm van belastingontwijking met de drie overige vormen van belastingontwijking ligt in het feit dat de belastingplichtige met de door hem gevolgde minst belaste weg, geen (wezenlijke) toegift wil doen op het door hem nagestreefde (economisch) resultaat[7].

4. In de fiscale doctrine is uit het Brepolsarrest afgeleid dat het Hof van Cassatie niet alleen het principe van de keuze van de minst belaste weg formeel heeft aanvaard, maar ook en vooral een einde heeft gesteld aan de poging van de administratie dit beginsel te begrenzen door de theorie van de wetsontduiking (*fraude à la loi* of *fraus legis*). Er is sprake van wetsontduiking 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 gereglementeerde toestand zeer dicht benadert[8]. In fiscale termen zou wetsontduiking betekenen dat een belastingplichtige de normale toepassing van de fiscale wet omzeilt door 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 nabij komt[9]. Wetsontduiking is geen fiscale fraude omdat het door de belastingplichtige aangewende procedé, weliswaar abnormaal is, doch wettelijk en niet gesimuleerd. De rechtspraak en rechtsleer achten de toepassing door de *administratie* van de theorie van de wetsontduiking in het fiscaal recht niet verenigbaar met het grondwettelijk beschermd fiscaal legaliteitsbeginsel en van aard de rechtszekerheid in het gedrang te brengen[10].

5. Het komt ons voor dat inmiddels de *wetgever* met de invoering van nieuwe algemene antimisbruikbepalingen in respectievelijk artikel 344, § 1 WIB 1992, artikel 18, § 2 W.Reg. en onrechtstreeks in artikel 106 W.Succ., zelf de poort heeft geopend tot toepassing van de *fraus legis*-leer (zie hierover meer *infra*). De analyse van deze nieuwe antimisbruikbepalingen vormt de kern van deze bijdrage. Zij zal geschieden in het licht van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 30 oktober 2013 (nr. 141/2013).

2. Randvoorwaarden van en beperkingen aan de vrije keuze van de minst belaste weg

6. Het recht van de burger om de minst belaste weg te volgen is niet absoluut, maar wordt beperkt door een aantal *randvoorwaarden en beperkingen*, die moeten worden in acht genomen, wil hij dat zijn belastingontwijkend gedrag doelmatig is[11].

2.1. Eerbiediging van de fiscale wet

7. Vooreerst vooronderstelt rechtmatige belastingontwijking dat *geen inbreuk wordt gepleegd op de fiscale*

6. Bv. Cass. 19 oktober 1965, *Bull.Bel.*, afl. 430, 710; Cass. 27 februari 1987, *Bull.Bel.*, afl. 668, 155; Cass. 29 januari 1988, *JDF* 1988, 338; Cass. 22 maart 1990, *FJF*, No. 90/95; Cass. 23 december 1993, *FJF*, No. 94/24; Cass. 19 mei 1995, *AFT* 1996, 37; Cass. 16 oktober 1997, *FJF*, No. 97/274; Cass. 5 maart 1999, *AFT* 1999, 213-217, bespreking door I. DE TROYER, *FJF*, No. 99/93.
7. P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 21, nr. 24.
8. W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in R. DILLEMANS en W. VAN GERVEN (eds.), *Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, Antwerpen, Standaard, 1973, nr. 74-75.
9. S. VAN CROMBRUGGE, "Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, afl. 6, 537-562, randnr. 1 (dit artikel is ook uitgegeven als monografie bij Biblo, 2012, 85).
10. B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 32-33, met verwijzingen in voetnoten 33 en 34.
11. Zie hierover meer uitgebreid: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 32-66, met verdere verwijzingen.

wet. Zelfs een schending van de fiscale wet die niet kwalificeert als belastingontduiking wegens geen intentie tot het ontduiken van belastingen of ruimer, omdat er geen bijzonder opzet (bedrieglijk opzet of oogmerk te schaden) is, kan niet leiden tot een rechtsgeldige belastingontwijking. Het fiscaal legaliteitsbeginsel heeft immers voor gevolg dat de fiscale wet de enige bron is van belastingen. De fiscale schuld ontstaat enkel uit de fiscale wet en hieraan kan geen afbreuk worden gedaan door een rechtshandeling die de belastingplichtige stelt met miskenning van deze fiscale wet, ook al had hij geen belastingontwijkende intentie[12].

8. *A fortiori* kan *geen belastingbesparing* doelmatig worden gerealiseerd *door middel van belastingontduiking* hetzij door dissimulatie (ook eenvoudige of gewone belastingontduiking genoemd)[13] hetzij door simulatie of veinzing. Over de betekenis van het begrip 'simulatie' bestaan verschillende opvattingen[14]. Volgens een meer objectieve benadering van het begrip is er sprake van simulatie wanneer de partijen een schijnbare akte stellen waarvan zij overeenkomen de gevolgen teniet te doen of te wijzigen door een andere, geheim gebleven overeenkomst (de zgn. 'tegenbrief'). Er is m.a.w. zowel een openlijke als een verborgen gehouden werkelijkheid. Simulatie blijkt in deze opvatting uit een objectieve vaststelling: de partijen eerbiedigen niet alle gevolgen van de schijnbare akte die zij trouwens enkel hebben gesteld met de bedoeling derden, met inbegrip van de fiscus, te misleiden. Van het begrip 'simulatie' bestaat echter ook een ruimere, meer subjectieve opvatting, volgens welke veinzing neerkomt op het opzettelijk creëren van een discrepantie tussen de werkelijke wil en de verklaarde wil, gemeen aan alle partijen[15]. Simulatie wordt in die opvatting bewezen door aan te tonen dat de werkelijke wil van de partijen afwijkt van de schijnbare wil zoals die blijkt uit de door partijen gestelde rechtshandelingen. De omstandigheid dat partijen deze werkelijke wil vorm hebben gegeven in een verborgen tegenbrief, is dan de meest extreme vorm van het niet-aanvaarden van de gevolgen van de rechtshandeling[16]. Voorbeelden van simulaties zijn: het vermommen van de bezoldiging van een bedrijfsleider als de verhuring van cliënteel[17]; het vermommen van een schenking als een verkoop[18]; het toestaan van fictieve leningen tussen vennootschappen.

De fiscus moet de simulatie bewijzen[19].

2.2. Het eerbiedigen van niet-fiscale rechtsregels van openbare orde

9. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie kan ook worden afgeleid dat de fiscale administratie kan vorderen dat een rechtshandeling haar niet wordt tegengeworpen wanneer door die rechtshandeling *een niet-fiscale rechtsregel van openbare orde*, ter ontwijking van belastingen wordt geschonden[20]. Door deze niet-tegenwerpelijkheid wordt het belastingontwijkend effect van voormelde handeling(en) ontkracht.

2.3. Het eerbiedigen van uitdrukkelijke wetsbepalingen die punctuele vormen van belastingontwijking tegengaan

10. Naast voormelde beperkingen op de vrije keuze van de minst belaste weg, moet de belastingplichtige ook rekening houden met *wetsbepalingen die op punctuele wijze belastingontwijking tegengaan*. Voorbeelden van punctueel bij wet geregelde beperkingen zijn artikel 18, lid 1, 4° WIB 1992 (herkwalificatie van interesten in dividenden); artikel 26 WIB 1992 (belasting van abnormale en goedgunstige voordelen in hoofde van de voordeelverstrekker); artikel 32 WIB 1992 (herkwalificatie van huurinkomsten als bedrijfsleidersbezoldiging); artikel 54 WIB 1992 (strenge voorwaarden inzake de aftrekbaarheid van bepaalde beroepskosten); artikelen 3 tot 14 W.Succ. (bijzondere ficties voor de berekening van de belastbare massa). Het gaat dan vaak om bepalingen die de wetgever als

12. Over het – weliswaar betwiste – temperend effect dat het rechtszekerheidsbeginsel kan hebben op voormeld principe, zie B. PEETERS, "La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?", in E. TRAVERSA, A. DI PIETRO, B. PEETERS, V. DECKERS (eds.), *Liber Amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Brussel, Bruylant, 2010, 46-65.
13. Voorbeelden van dissimulatie zijn: het niet overleggen van de aangifte inzake de inkomstenbelastingen in de vormen en de termijnen door de wet gesteld, het niet aangeven van bepaalde beroepsinkomsten in de aangifte van de inkomstenbelastingen, het niet antwoorden door de belastingplichtige of een derde op een vraag om inlichtingen vanwege de fiscale administratie.
14. Zie o.m. A. NOLLET, "Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal belge, 50 ans après 'Brepols'", in M. BOURGEOIS, I. RICHELLE (eds.), *En quête de fiscalité, et autres propos... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Larcier, Brussel, 2011, 125-161.
15. Een essentieel kenmerk van simulatie is dat zij gewild is door alle partijen. Zij is als dusdanig te onderscheiden van wat men noemt 'het innerlijk voorbehoud' (*reservatio mentalis*) of veinzingsbedoeling die slechts in hoofde van één van de partijen van de overeenkomst bestaat (M. GHYSELEN, *De fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblo, 1996, 90, nr. 110).
16. S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2009, 30, nr. 13. Voor een voorbeeld zie: Cass. 19 mei 1995, *FJF*, No. 95/199, *RW* 1995-1996, 821.
17. Cass. 19 januari 2012, besproken door J. DESCHRYVER, *Fisc.Act.* 2012, afl. 9, 1-3; Cass.18 december 2009, *FJF*, No. 2010/186; Gent 6 september 2011, besproken in *Fisc.Act.* 2011, afl. 33, 1-3.
18. Bergen 14 december 2007, *FJF*, No. 2008/245.
19. Cass. 25 januari 1993, *FJF*, No. 95/134; Cass. 24 mei 1978, *FJF*, No. 82/46.
20. Cass. 5 maart 1999, *FJF*, No. 99/93, m.b.t. de verkoop van een apotheek aan een vennootschap tegen een prijs die hoger is dan was toegelaten door de toepasselijke reglementering op de overdracht van apotheken (KB 13 april 1977). De administratie weigerde de vennootschap de afschrijvingskosten op de overnameprijs fiscaal te aanvaarden in de mate deze hoger was dan het wettelijk toegelaten maximum. De voorziening in Cassatie tegen het arrest in hoger beroep dat de administratie in het gelijk had gesteld, werd verworpen. Cass. 16 oktober 2009, *FJF*, No. 2010/34, m.b.t. de vorming door een vennootschap van een voorziening voor een extralegaal pensioen van haar bedrijfsleiders in strijd met de wet van 9 juli 1975 op de controle van de verzekeringsondernemingen. In dit arrest herhaalt het Hof zijn standpunt verwoord in voormeld arrest van 5 maart 1999, maar verbreekt het arrest van het hof van beroep omdat dit niet had vastgesteld dat de belastingplichtige de intentie had de belasting te ontwijken. Zie over beide arresten meer uitgebreid: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, inz. 42-48.

reactie op bepaalde vormen van fiscale planning heeft ingelast om het belastingontwijkende effect van bepaalde (rechts)handelingen te neutraliseren.

11. Tot de punctueel bij wet geregelde beperkingen kunnen ook de specifieke antiontwijkingsmaatregelen worden genoemd die de fiscale wetgever met het oog op het beperken van belastingontwijkend gedrag in diverse wetsbepalingen heeft ingelast. Zo heeft de wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen de toepasselijkheid van verschillende fiscale vrijstellingsregimes in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat de verrichting beantwoordde aan rechtmatige economische en financiële behoeften. Als gevolg van de wet van 11 december 2008 is deze toepassingsvoorwaarde in licht van Europese regelgeving vervangen door een andere formulering opgenomen in de antimisbruikbepaling van artikel 183bis WIB 1992[21]. De 'oude' formulering is evenwel nog behouden voor de problematiek van het teloorgaan van de overgedragen investeringsaftrek, de overgedragen aftrek voor risicokapitaal, de vorige beroepsverliezen en het overgedragen belastingkrediet bij controlewijziging van een vennootschap (art. 207, lid 3 en 292bis, § 2 WIB 1992).

2.4. Het eerbiedigen van algemene antimisbruikbepalingen

12. Het bestrijden van diverse vormen van belastingontwijkend gedrag met punctuele maatregelen heeft als nadeel dat zij doorgaans slechts *a posteriori* bepaalde ontwijkingen neutraliseren. Daarom oordeelde de wetgever aan het einde van vorige eeuw dat het aangewezen was om meer preventief werkende *algemene antiontwijkingsbepalingen* in te voeren. Deze werkwijze is echter niet rimpelloos verlopen.

13. In een eerste fase werd bij wet van 22 juli 1993 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 artikel 344, § 1 WIB 1992 ingevoerd. Volgens de oorspronkelijke bewoordingen van deze bepaling (hierna art. 344, § 1 (oud) WIB 1992) (zie *infra*), kon aan de administratie der directe belastingen 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 bewijsmiddelen waarover zij beschikt, 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. Deze regeling was van toepassing geworden op de akten die vanaf 31 maart 1993 zijn gesloten. Een gelijkaardige antimisbruikbepaling werd ook ingevoerd op het gebied van de registratie- en successierechten door de wet van 30 maart 1994 en inzake btw door de programmawet van 27 december 2005. De antiontwijkingsbepaling inzake btw zoals die verwoord was in artikel 59, § 3 WBTW is echter met ingang van 7 augustus 2006 opgeheven (art. 20, 2° programmawet 20 juli 2006). In de plaats is met ingang van dezelfde datum een meer op Europese leest geschoeide anti*misbruik*bepaling in het WBTW opgenomen naar luid waarvan sprake is van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in het WBTW en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben (art. 1, § 10 WBTW zoals ingevoegd bij art. 18 programmawet 20 juli 2006). Deze bepaling is in werking getreden op 7 augustus 2006, doch de belastingadministratie sluit een retroactieve toepassing ervan niet uit[22].

14. Verwijzend naar de theorie van de wetsontduiking (zie *supra*), werden door sommige auteurs[23] – zij het o.i. ten onrechte[24] – vraagtekens geplaatst bij de grondwettigheid van de hiervoor genoemde antiontwijkingsbepaling zoals die werden ingevoerd door de wetten van 22 juli 1993 en 30 maart 1994. Het Grondwettelijk Hof heeft in antwoord op enkele prejudiciële vragen over artikel 344, § 1 WIB 1992 beslist dat deze bepaling niet strijdig was met artikel 170 Gw.. Volgens het Hof kon deze bepaling niet worden beschouwd als een algemene machtigingsbepaling die de administratie zou toestaan bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen[25].

15. In de praktijk bleek evenwel snel dat artikel 344, § 1 (oud) WIB 1992 voor de administratie geen (al te)

21. Art. 183bis WIB 1992, zoals ingevoegd voor verrichtingen vanaf 12 januari 2009, bij art. 11 en 35 wet 11 december 2008 houdt in dat voor de 'beroepsmatige aandelenruil' (art. 45, § 1, lid 1 WIB 1992), de inbreng van een bedrijfstak of algemeenheid (art. 46, § 1, lid 1, 2° WIB 1992), de privématige aandelenruil (art. 95, lid 1 WIB 1992), de fusies, splitsingen en afsplitsingen (art. 211, § 1, lid 1 WIB 1992) alsook de overdracht van een Belgische inrichting of in België gelegen bestanddelen naar aanleiding van een kwalificerende grensoverschrijdende reorganisatie (art. 231, § 2, lid 1 WIB 1992), geldt dat de verrichting "niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking (mag) hebben. Wanneer de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken vennootschappen, kan dit doen vermoeden, behalve het bewijs van het tegendeel, dat die verrichting als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft".
22. Aanschr. nr. 14, 24 augustus 2006, nrs. 50-55.
23. Zie o.m. S. VAN CROMBRUGGE, "De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht", *TFR* 1993, 275-286.
24. In gelijke zin: M. DASSESSE, P. MINNE, *Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus*, Brussel, Bruylant, 1996, 72-75; J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 1995, 66-67.
25. Arbitragehof 24 november 2004, nr. 188/2004, *BS* 11 januari 2005, *FJF*, No. 2005/46, *Fisc.Koer.* 2004, 734-753, noot M. VAN KEIRSBILCK; Arbitragehof 2 februari 2005, nr. 26/2005, *BS* 10 maart 2005; Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 60/2005, *BS* 12 april 2005, ed. 2. Zie ook A. ALEN, "Fiscaal recht en staatsmanskunst. Frans Vanistendael en andere commentatoren van het arrest nr. 188/2004 van het Arbitragehof", in X (ed.), *Liber Amicorum Frans Vanistendael*, Knops Publishing, Herentals, 2007, 7-12; P. FAES, "De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling", *TFR* 2005, 431-435. Zie in verband met de draagwijdte van art. 344, § 1 WIB 1992 zie ook Cass. 21 april 2005, *FJF*, No. 2006/20, *TFR* 2005, 1014-1020, noot P. FAES; Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *TFR* 2008, 356, noot L. VANHEESWIJCK; Cass. 11 december 2008, *FJF*, No. 2009/207 en geciteerd in *TRV* 2009, 311; Cass. 10 juni 2010, *FJF*, No. 2011/21; D. GARABEDIAN, "Cassatie 10 juni 2010 – artikel 344, § 1 WIB 1992: revolutie of bevestiging?", *AFT* 2011, afl. 3, 27-32.

efficiënte bepaling was om belastingontwijking te bestrijden. De administratie moest bewijzen dat de belastingplichtige met de door hem gehanteerde juridische kwalificatie de bedoeling had om belastingen te ontwijken. Uit het tegenbewijs dat de belastingplichtige moest leveren en dat bestond in het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften, volgde dat er ook andere niet-fiscale motieven moesten bestaan voor de juridische kwalificatie. Indien de belastingplichtige dit tegenbewijs niet kon leveren, kon de administratie overgaan tot herkwalificatie, maar volgens het Hof van Cassatie moest deze nieuwe kwalificatie *gelijksoortige* niet-fiscale rechtsgevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandelingen[26]. Bovendien was het slechts de kwalificatie van de rechtshandeling die de administratie niet kon worden tegengeworpen en dus niet de rechtshandeling zelf. Bijgevolg kon de herkwalificatie niet de essentiële elementen van de rechtshandeling betreffen (zoals het voorwerp, het tijdstip en de prijs), maar slechts de bijkomstige en niet-relevante rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.

Om hieraan te verhelpen zijn door de programmawet van 29 maart 2012 de anti*ontwijking*sbepalingen zoals opgenomen in artikel 344, § 1 WIB 1992 en artikel 18, § 2 W.Reg. volledig herschreven[27]. Door de verwijzing in artikel 106, lid 2 W.Succ. naar artikel 18, § 2 W.Reg. is daarmee meteen ook de antiontwijkingsmaatregel inzake successierechten aangepast.

Deze nieuwe bepalingen die voortaan beter algemene anti*misbruik*bepalingen worden genoemd, zijn op korte tijd het voorwerp geweest van talrijke besprekingen in de rechtsleer[28]. Ze zijn inmiddels ook het voorwerp geweest van een vernietigingsberoep bij het Grondwettelijk Hof[29] en van administratieve circulaires[30].

3. Parlementaire en politieke voorgeschiedenis van de nieuwe fiscale algemene antimisbruikbepalingen

3.1. Parlementaire onderzoekscommissie inzake grote fiscale fraudedossiers

16. De parlementaire onderzoekscommissie die werd opgericht om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken kwam in haar eindverslag van 7 mei 2009 reeds tot de vaststelling dat de formulering van de antiontwijkingsbepaling in artikel 344, § 1 (oud) WIB 1992 best zou worden aangescherpt. De Commissie schreef: "De Wetgeving omvat […] thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belaste weg zou worden beschouwd, moeten de antimisbruikmaatregelen worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden"[31]. De Commissie stelde daarom de volgende aanbevelingen voor: "31. In het licht van de Europese wetgeving uitmaken of de nood bestaat on(ze) antimisbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene antimisbruikmaatregel opnemen die het misbruik van recht en fiscale aangelegenheden erkent (art. 344 van het WIB 1992), zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt; 32. De toepassing van onze antimisbruikregels vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden"[32].

3.2. Regeerakkoord Di Rupo I

17. Ook het akkoord van de regering Di Rupo I van 1 december 2011[33] ging in op deze problematiek: "op het stuk van de algemene maatregelen voor de bestrij-

26. Zie hierover Cass. 21 april 2005, *FJF*, No. 2006/20, *TFR* 2005, 1014-1020, noot P. FAES; Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF*, No. 2008/140, *TFR* 2008, 356, noot L. VANHEESWIJCK; Cass. 11 december 2008, www.cass.be, geciteerd in *TRV* 2009, 311; Cass. 10 juni 2010, *FJF*, No. 2011/21. Zie ook D. GARABEDIAN, "Cassatie 10 juni 2010 – artikel 344, § 1 WIB 1992: revolutie of bevestiging?", *AFT* 2011, afl. 3, 27-32, alsook: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (25), 58-64.
27. Zie art. 167-169 programmawet 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012; MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/001, 109-111.
28. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, 284 (ook verschenen in het Nederlands onder de titel *Fiscaal Misbruik*, Larcier, 2013, 275; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 493-504; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *RGF* 2012, afl. 6, 4-20; M. BOURGEOIS en S. GARROY (eds.), "Les impôts sur les revenues", in Y.-H. LELEU(ed.), *Chroniques notariales*, Vol. 59, Brussel, Larcier, 2014, (353), 369-384 (bijdrage van M. BOURGEOIS en A. NOLLET over 'abus fiscal'). L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepaling in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 4-23 (eveneens verschenen in *De nieuwe antimisbruikbepaling*, Kluwer, Brussel, 2013, 43-86; Ph. DE PAGE, "L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013",*Rec.gén.enr.not.* 2013, afl. 6, nr. 26.517, 246-250; C. DOCCLO, "Petit manuel d'utilisation de l'article 344 § 1er C.I.R. 1992", *TFR* 2012, afl. 427, 767-771; E. DE WILDE D'ESTMAEL, "Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal", *Rec.gén.enr.not.* 2012, afl. 7,,n° 26.406, 280-296; D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques", in X (ed.), *De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, *TFR* 2012, afl. 427, 741-766; D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", *JDF* 2013, afl. 7-8, 193-209; T. JANSEN, "Een nieuwe antimisbruikbepaling naar Europees model", in X (ed.), *De nieuwe antimisbruikbepaling*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1-42; A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 296-322; E. SPRUYT, "Antimisbruikbepaling in registratie- en successierecht: nieuwe ontwikkelingen", *TEP* 2013, afl. 4, 6-38; S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, 85 p. (met bijlagen) (zie ook het gelijknamige artikel zonder bijlagen in *TRV* 2012, 537-562).
29. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, bespreking C. BUYSSE, *Fiscoloog* 2013, afl. 1360, 4, *Rev.de fiscalité régionale et locale* 2013, afl. 4, 328 e.v. en A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 296-322.
30. Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012), Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012); Circ. N° EE/L 214 5AGDP, nr. 4/2012, 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, 28141; Circ. nr. 5/2013, 10 april 2013 (vervangt Circ. nr. 8/2012, nr. EE/L214, 19 juli 2012 (tweede versie die enkele vergissingen in de Franse vertaling rechtzet).
31. *Parl.St.* Kamer 2008-2009, nr. 52 0034/004, 241-242, ook aangehaald in MvT bij de programmawet van 29 maart 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, 109-110.
32. *Parl.St.* Kamer 2008-2009, nr. 52 0034/004, 241-242.
33. http://premier.fgov.be/sites/all/themes/custom/tcustom/Files/Regeerakkoord_1_december_2011.pdf, 81.

ding van misbruiken, zal de administratie krachtens de nieuwe wetgeving een of verscheidene daden kunnen herkwalificeren zonder dat het bestaan van identieke of soortgelijke juridische gevolgen in burgerlijk recht zal moeten worden bewezen". Het was bijgevolg duidelijk dat de regering het voornemen had om in het licht van de hiervoor reeds aangehaalde rechtspraak van het Hof van Cassatie, te verhelpen aan de geringe doelmatigheid van de oude algemene antiontwijkingsbepalingen.

3.3. Voorontwerp 26 januari 2012

18. In een voorontwerp van 26 januari 2012[34] werd door de regering voorgesteld om artikel 344, § 1 WIB 1992 (en art. 18, § 2 W.Reg.) als volgt te wijzigen (art. 181 resp. 182 van het voorontwerp):
"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 partijen gegeven kwalificatie." (benadrukking door de auteur).

19. De afdeling wetgeving van de Raad van State was in zijn advies van 3 februari 2012 kritisch over dit voorontwerp[35]. De Raad had ernstige vragen bij de grondwettelijkheid ervan, in het bijzonder wat betreft de verenigbaarheid met het fiscaal legaliteitsbeginsel (art. 170 Gw.) (en in ondergeschikte orde met het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel): "het legaliteitsbeginsel vereist dat de wet duidelijk aangeeft aan welke objectieve criteria de herkwalificatie dient te beantwoorden of op welke wijze de belastbare handeling in geval van vastgestelde belastingontwijking door de administratie moet worden gedefinieerd en dat de wetgever m.a.w. de grenzen van de herkwalificatie voldoende afbakent"[36]. In de memorie van toelichting werd aangegeven dat: "De essentie van dit herdefiniëringsproces is de conversie van de vastgestelde feiten in een nieuw feitencomplex dat beter aansluit bij de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende fiscale norm. Dit proces kan inhouden dat rechtshandelingen worden vervangen door andere die wel recht doen aan de doelstellingen van de wet (substitutie) of dat rechtshandelingen worden genegeerd (eliminatie).". Over deze passage schrijft de Raad van State: "Deze verduidelijking lijkt niet een voldoende, aan de vereisten van artikel 170 van de Grondwet beantwoordende begrenzing van de mogelijkheid tot herkwalificatie uit te maken.".
In voetnoot wijst de afdeling wetgeving de wetgever ter inspiratie naar haar advies inzake de antimisbruikbepaling inzake btw (art. 1, § 10 WBTW)[37]. Deze suggestie komt er in feite op neer dat de Raad de wetgever adviseert om in de antimisbruikbepaling het begrip 'fiscaal misbruik' te omschrijven en om aan te geven hoe in geval van misbruik de herdefiniëring moet gebeuren. In genoemd referentieadvies stelt de afdeling Wetgeving inzake btw immers de volgende tekstversie voor van antimisbruikbepaling:
"De belastingplichtige mag de voorbelasting niet aftrekken wanneer de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen.
Er is sprake van misbruik wanneer de betrokken transacties het mogelijk maken een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd is met het doel van de bepalingen van dit Wetboek en met de besluiten vastgesteld ter uitvoering ervan, en wanneer aangetoond wordt dat het hoofddoel ervan erin bestaat dit belastingvoordeel te verkrijgen.
Wanneer een misbruik is vastgesteld, moeten de transacties die misbruik opleveren zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest indien de belastingplichtige zich niet aan dit misbruik schuldig zou hebben gemaakt, zowel ten aanzien van de afgetrokken belastingen als ten aanzien van de verschuldigde belastingen.".

De Raad verweet de voorgestelde tekst van artikel 344,

34. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (124), 208.
35. Adv.RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 240 e.v.
36. Adv.RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 243.
37. Adv.RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 244, voetnoot 37. Inzonderheid wordt verwezen naar advies 40 372/2 dat door de Raad van State, afdeling Wetgeving, werd gegeven op 8 mei 2006 (*Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 51-2517, (85), 90 e.v. In dit advies stelt de afdeling Wetgeving inzake btw de volgende tekstversie voor van een antimisbruikbepaling:
"De belastingplichtige mag de voorbelasting niet aftrekken wanneer de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen.
Er is sprake van misbruik wanneer de betrokken transacties het mogelijk maken een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd is met het doel van de bepalingen van dit Wetboek en met de besluiten vastgesteld ter uitvoering ervan, en wanneer aangetoond wordt dat het hoofddoel ervan erin bestaat dit belastingvoordeel te verkrijgen.
Wanneer een misbruik is vastgesteld, moeten de transacties die misbruik opleveren zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest indien de belastingplichtige zich niet aan dit misbruik schuldig zou hebben gemaakt, zowel ten aanzien van de afgetrokken belastingen als ten aanzien van de verschuldigde belastingen".

§ 1 WIB 1992 (en art. 18, § 2 W.Reg.) ook te vaag te zijn waardoor "het vereiste dat alle essentiële bestanddelen van een belasting in voldoende nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke normen in de wet worden vastgelegd, in het gedrang dreigt te komen". Dit is volgens de Raad bijvoorbeeld het geval met het begrip 'juiste belastingheffing'. 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, is volgens de Raad eveneens bijzonder ruim en te weinig precies. Blijkbaar volstaat het feit dat "een rechtshandeling plaatsvindt op grond van fiscale overwegingen" om een vermoeden te doen ontstaan dat die "verrichting als hoofddoel belastingontwijking heeft". Het komt de belastingplichtige dan toe om het tegenbewijs te leveren. In feite komt dat volgens de Raad erop neer dat de meeste rechtshandelingen in aanmerking komen aangezien die veelal fiscale gevolgen met zich brengen en dus veelal mede plaatsvinden op grond van fiscale overwegingen, zelfs handelingen die fiscaal werden aangemoedigd. Men kan zich daarom – volgens de Raad – ook de vraag stellen in welke mate het instellen van een dergelijk ruim weerlegbaar vermoeden verenigbaar is met het legaliteitsbeginsel.
In het algemeen kwam de Raad tot de conclusie dat het ontworpen systeem van herkwalificatie aan een bijkomend onderzoek diende te worden onderworpen waarbij vooral naar een grotere overeenstemming diende te worden gestreefd met het in artikel 170 Gw. vervatte legaliteitsbeginsel[38].

Ten slotte wees de Raad van State onder verwijzing naar artikel 5, § 3 Bijz.Fin.W. van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, dat m.b.t. het voorgestelde artikel 18, § 2 W.Reg. overleg dient te worden gepleegd met de betrokken gewesten[39].

4. Ratio legis en structuur van de nieuwe bepalingen

4.1. Ratio legis

20. Als gevolg van het advies van de Raad van State op het eerste ontwerp, heeft de regering aan het parlement een nieuwe tekst voorgesteld. Volgens de memorie van toelichting is daarbij rekening gehouden met voormeld advies[40]. De nieuwe tekst is evenwel niet opnieuw voor advies voorgelegd aan de Raad van State.

Volgens de memorie van toelichting moet de tekst "de administratie in staat stellen rechtsmisbruik op een efficiënte manier aan te pakken zonder de rechtszekerheid en het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg, *fundamenteel* aan te passen. Het hoofddoel van de voorgestelde tekst is om twee courante vormen van *belastingontwijking via juridische vormgeving* uit te schakelen:
– de keuze van een juridische vorm om zich te plaatsen in een toestand die niet aan de wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn, maar die zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde situatie terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De bedoeling van de wetgever zou geschonden worden als de fiscale wet niet wordt toegepast op de gestelde rechtshandeling;
– het afdwingen van een voordelige wet: de juridische vormkeuze om zich onder een norm te brengen die een fiscaal voordeel oplevert terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De aanspraak op dit voordeel druist in tegen de bedoeling van de wet."[41] (benadrukking door de auteur).

Tijdens de voorbereidende werkzaamheden werd ook aangegeven waarom een nieuwe redactie van de antimisbruikbepaling noodzakelijk was geworden[42]: "Een algemene antimisbruikbepaling bestond al, maar was door de evolutie in de rechtspraak onbruikbaar geworden[43]. Alhoewel de regering streeft naar specifieke antimisbruikmaatregelen, vindt zij het toch noodzakelijk om over een werkbare algemene maatregel te beschikken. Het duurt immers minder lang om een nieuwe belastingontwijkende constructie uit te denken dan het voor de wetgever duurt om die constructie bij wet te bestrijden.".

Tevens wordt aangegeven hoe deze algemene antimisbruikbepaling zich verhoudt tot andere middelen waarover de belastingadministratie beschikt[44]: "Men moet ook aandacht hebben voor het feit dat het gebruik van artikel 344 § 1 WIB 1992 door de administratie een *ultiem wapen* betreft en enkel toegepast moet worden als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden." (benadrukking door de auteur).

De algemene draagwijdte van de bepaling wordt ook benadrukt door aan te geven dat "zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privévermogen als de verrichtingen die gesteld

38. Adv.RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 245.
39. Adv.RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 245.
40. MvT bij de programmawet van 29 maart 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, 111.
41. MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/001, 111.
42. Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/016, 9-10.
43. Impliciet lijkt men te verwijzen naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie (zie *supra*, randnr. 15, voetnoot 26).
44. MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/001, 112-113.

worden in de economische sfeer, worden beoogd"[45]. Noteer dat de fiscale administratie ten aanzien van de eerste versie van de algemene antiontwijkingsbepalingen in artikel 106, lid 2 W.Succ. had aangenomen dat zij enkel gold voor verrichtingen in de economische sfeer[46].

4.2. Structuur van de nieuwe bepalingen

21. De tekst van de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 WIB 1992[47] en (op enkele kleine tekstuele verschillen na) van artikel 18, § 2 W.Reg.[48] waarnaar ook artikel 106, lid 2 W.Succ. verwijst, 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 bedoelde bewijsmiddelen en 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 dan 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."[49].

22. Deze nieuwe versie van artikel 344, § 1 WIB 1992 bevat in vergelijking tot de eerste versie (1993) vier aanpassingen die meteen ook de structuur weergeven van deze wetsbepaling:

1) het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid: nl. *de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt*;
2) de invoering van een definitie van '*fiscaal misbruik*';
3) een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige; en
4) een aanduiding van de wijze waarop het misbruik moet worden hersteld.

Deze verschillende onderdelen zullen *infra* worden toegelicht. Vooraf wordt echter dieper ingegaan op de kwalificatie van de nieuwe antimisbruikbepalingen.

5. Kwalificatie van de nieuwe antimisbruikbepalingen

5.1. Standpunt van het Grondwettelijk Hof

5.1.1. Algemeen

23. Op 30 oktober 2013 heeft het Grondwettelijk Hof uitspraak gedaan over twee beroepen tot vernietiging van de artikelen 167, 168 en 169 van de programma-

45. MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/001, 113.
46. Circ. nr. 11/1996, 20 november 1996.
47. Art. 167 programmawet 29 maart 2012. Naar luid van art. 169, lid 1 programmawet 29 maart 2012 is art. 167 (de nieuwe versie van art. 344, § 1 WIB 1992) van toepassing vanaf aanslagjaar 2013, alsmede op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* (6 april 2012). Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening is aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de bepaling in artikel 167.
48. Art. 168 programmawet 29 maart 2012. Naar luid van art. 169, lid 2 programmawet 29 maart 2012 is art. 168 (de nieuwe versie van art. 18, § 2 W.Reg.) van toepassing vanaf op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die één zelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* (*i.e.* 1 juni 2012).
49. Hierna volgt de tekst van art. 18, § 2 W.Reg. met in italic benadrukt de tekstuele verschillen in vergelijking tot art. 344, § 1 WIB 1992:
"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 *185* bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.
Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belasting*schuldige door middel van* 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 belasting*schuldige* toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van *registratierechten.*
Indien de belasting*schuldige* het tegenbewijs niet levert, dan wordt de *verrichting* aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden".

wet (I) van 29 maart 2012 (zaken nrs. 5487 en 5497)[50]. De twee belangrijkste grieven die werden opgeworpen hadden betrekking enerzijds op een schending van de bevoegdheidsverdelende regels tussen de federale Staat en de gewesten met betrekking tot de zgn. 'gewestelijke' belastingen en anderzijds op de schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel[51].

Hierna wordt dieper ingegaan op de grief inzake de bevoegdheidsverdeling, omdat het Hof met het oog op de behandeling ervan verplicht was eerst een uitspraak te doen over de kwalificatie van de antimisbruikbepaling. Op de grief inzake de schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel wordt later ingegaan (zie *infra*, randnrs. 47 e.v.).

5.1.2. Kwalificatie van de antimisbruikbepalingen in het licht van de bevoegdheidsverdelende regels

24. Bij de invoering van de antimisbruikbepalingen in respectievelijk het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, het Wetboek der Registratierechten en (onrechtstreeks) in het Wetboek der Successierechten, is enkel de federale wetgever tussengekomen. Deze Wetboeken hebben echter ook betrekking op zgn. 'gewestelijke' belastingen zoals die worden opgesomd in artikel 3, lid 1 Bijz.Fin.W., nl. de onroerende voorheffing (in het WIB), verschillende registratierechten in het W.Reg. (zie art. 3, lid 1, 6°,7° en 8°) en het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners (W.Succ.). Met betrekking tot deze 'gewestelijke' belastingen bepaalt artikel 4, § 1 en § 2 Bijz.Fin.W. dat de gewesten exclusief bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag[52] en de vrijstellingen van deze belastingen te wijzigen. De federale Staat blijft enkel bevoegd om ten aanzien van deze belastingen – die naar oorsprong nationale belastingen waren – de *belastbare materie* te wijzigen. Dit laatste moet dan gebeuren door middel van een wet aangenomen met een bijzondere meerderheid[53]. Een aanwijzing voor wat onder het begrip '*belastbare materie'* moet worden verstaan, is terug te vinden in de voorbereidende werkzaamheden die hebben geleid tot de bijzondere wet van 13 juli 2001[54]. Het begrip 'belastbare materie' "dient om de grondslag van de belasting aan te duiden, dat wil zeggen het feit of de situatie waarover belasting wordt geheven. De belastbare materie is datgene wat de belasting doet ontstaan, wat aanleiding geeft tot een heffing".
De heffingsgrondslag is dan "het bedrag waarop de belasting wordt berekend"[55].

Artikel 5, § 3, lid 1, eerste zin Bijz.Fin.W. bepaalt voorts ook dat "tenzij het gewest er anders over beslist, de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos (zorgt) voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest". Artikel 5, § 4 Bijz.Fin.W. bepaalt tenslotte dat de "gewesten bevoegd (zijn) voor de vaststelling van de administratieve procedureregels tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren".

25. In de procedure voor het Grondwettelijk Hof werd door eisers (zowel in de zaak nr. 5487 als in de zaak 5497) betoogd dat de antimisbruikbepalingen ertoe strekken de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen van die gewestelijke belastingen te wijzigen. Zij stellen dat de federale wetgever voormelde bevoegdheidsverdelende regels heeft geschonden[56], aangezien "de gewesten exclusief bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstelling van voormelde gewestelijke belasting te wijzigen". Het argument dat de antimisbruikbepalingen slechts *bewijsmiddelen* zijn en dus procedureregels waarvoor de federale wetgever bevoegd blijft, zolang hij kosteloos voor de dienst van de betrokken belastingen zorgt (art. 5, §§ 3 en 4 Bijz.Fin.W), overtuigt hen niet[57]. Daarbij wordt ook verwezen naar het feit dat *artikel 18, § 2 W.Reg. is opgenomen in het hoofdstuk over de indeling van de rechten en de algemene heffingsregels en niet in het hoofdstuk over de bewijsmiddelen*[58]: Volgens eisers kwalificeren de bestreden bepalingen in hoofdzaak niet als een bewijsregeling[59]: "De nieuwe

50. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014; bespreking C. BUYSSE, *Fiscoloog* 2013, afl. 1360, 4, *RFRL* 2013, afl. 4, 328 e.v. en A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 296-322.
51. Een derde middel dat in de zaak nr. 5487 werd ingeroepen, had betrekking op de inwerkingstredingsbepaling van art. 169 programmawet 29 maart 2012 wegens schending van art. 2 BW waarin het niet-retroactiviteitsbeginsel is vervat. Aangezien het Grondwettelijk Hof niet bevoegd is om te toetsen aan art. 2 BW wordt dit middel door het Hof onontvankelijk verklaard (overweging B.8). In de zaak nr. 5487 werd als onderdeel van de schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel ook een schending ingeroepen van het gelijkheidsbeginsel omdat het fiscale wettigheidsbeginsel niet in acht zou zijn genomen. Omdat het Hof echter de bestreden maatregel (inz. art. 167) niet strijdig oordeelde met het fiscale wettigheidsbeginsel (zie hierover meer *infra*), achtte het Hof de grief in zoverre hij is afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel evenmin gegrond (overweging B.26.2 en B.27). Voor zover het middel inzake de schending van het gelijkheidsbeginsel was gebaseerd op de overweging dat de toepassing *in concreto* van art. 344, § 1 WIB 1992 afhankelijk zou zijn van de beoordeling door de administratie van een bepaalde rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, oordeelt het Hof zelfs dat het niet bevoegd is om zich uit te spreken over een mogelijk verschil in behandeling dat niet uit de bestreden norm, maar uit de toepassing ervan voortvloeit (overweging B.26.3).
52. Ten aanzien van de onroerende voorheffing is wel bepaald dat de gewesten niet het federale kadastraal kunnen wijzigen (art. 4, § 2 Bijz.Fin.W.).
53. Adv.RvS, *Parl.St.* Kamer 1988-1989, nr. 635/1, 11-12; *Parl.St.* Kamer 1991-1992, nr. 604/2, 12. J.J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch Belastingrecht*, Antwerpen, Maklu, 20ste ed., 2013, 1190, nr. 1218.
54. *Parl.St.* Kamer 2000-2001, nr. 1183/007, 157.
55. *Parl.St.* Kamer 2000-2001, nr. 1183/007, 157.
56. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.12.2 en 12.3.
57. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, punt A.6.
58. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, punt A.6.
59. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, punten A.6 resp. A.12.2.

antimisbruikbepaling zal tot gevolg hebben dat rechtshandelingen die vroeger onbelast waren, thans wel worden belast" (zaak 5487). "Dat de bestreden regeling gevolgen heeft voor de vaststelling van de heffingsgrondslag, blijkt duidelijk uit het feit dat inkomsten die zonder antimisbruikbepaling niet hadden kunnen worden belast, toch aan belasting kunnen worden onderworpen. De bestreden bepalingen kunnen niet worden beschouwd als een regeling inzake het bewijs. Het gaat integendeel om bepalingen die aan de grond van het recht raken *[...]*. Enkel aanvullend bevatten zij een bewijsregel die uitsluitend is bedoeld om de toepassing ervan in een concreet geval te waarborgen" (zaak 5497).

26. In antwoord op deze grief wijst het Grondwettelijk Hof erop dat in de memorie van toelichting bij de invoering van de bestreden bepalingen de nieuwe antimisbruikbepalingen[60], zoals de vroegere versie ervan, worden voorgesteld als een *bewijsmiddel van de administratie* en dat het om een "systeem van bewijs en tegenbewijs" gaat[61]. In een eerste fase moet de administratie aantonen dat er een fiscaal misbruik is en vervolgens moet de belastingplichtige aantonen dat andere motieven dan het ontwijken van belastingen zijn rechtshandelingen beantwoordden[62].

De omstandigheid dat ingevolge de toepassing van de antimisbruikbepaling een bepaalde verrichting aan een belastingheffing kan worden onderworpen, leidt volgens het Hof "niet tot de conclusie dat de bestreden maatregel de aanslagvoet, de belastbare grondslag ('heffingsgrondslag') en de vrijstelling van bepaalde gewestelijke belastingen zou hebben geregeld"[63].

Volgens het Hof dat hiervoor nogmaals uitdrukkelijk verwijst naar de parlementaire voorbereiding, is de "antimisbruikbepaling immers een *procedureregel* met betrekking tot de bewijsvoering [...] die het mogelijk maakt de *belastbare grondslag feitelijk* vast te stellen" (benadrukking door de auteur)[64].

27. De kwalificatie van de fiscale antimisbruikbepalingen door het Grondwettelijk Hof heeft drie componenten:
- het zijn *procedureregels*;
- het zijn procedureregels m.b.t. *de bewijsvoering*;
- het zijn procedureregels m.b.t. de bewijsvoering *om de belastbare grondslag feitelijk te kunnen vaststellen*.

Het Hof heeft zich bij deze kwalificatie uitdrukkelijk niet laten leiden door de *loutere* indeling van de fiscale antimisbruikbepalingen in de diverse wetboeken. Aldus weerlegt het Hof het argument dat artikel 18, § 2 W.Reg. geen bewijsmiddel zou kunnen zijn om de enkele reden dat het in het Wetboek der Registratierechten niet is opgenomen in het hoofdstuk 'Bewijsmiddelen' doch wel in het hoofdstuk 'Indeling van rechten en algemene heffingsregels'[65]: "De loutere indeling van een bepaling in een bepaald hoofdstuk met een bepaald opschrift is op zich niet doorslaggevend om de exacte draagwijdte van die bepaling te duiden". Dit argument wordt volgens het Hof versterkt door het feit dat i.t.t. artikel 18, § 2 W.Reg. de antimisbruikbepalingen van artikel 344, § 1 WIB 1992 en artikel 106, lid 2 W.Succ. in de genoemde wetboeken wel zijn ondergebracht onder een hoofdstuk '*Bewijsmiddelen*'.

Dat het Hof bijzonder belang hecht aan de kwalificatie van de antimisbruikbepalingen als "een procedureregel met betrekking tot de bewijsvoering [...] die het mogelijk maakt de belastbare grondslag *feitelijk* vast te stellen" (zie overweging B.15.3) blijkt uit het feit dat het Hof in het beschikkend gedeelte van het arrest er opnieuw uitdrukkelijk naar verwijst: "Om die redenen, het Hof, verwerpt de beroepen, rekening houdend met wat in B.15.3. is vermeld."[66].

Het is immers op grond van deze kwalificatie dat het Hof besluit dat de bevoegdheidsverdelende regels niet zijn overtreden. Op grond van de bijzondere financieringswet stelt het Hof vast dat "tenzij het gewest er anders over beslist, *de federale wetgever bevoegd is om de dienst van de belasting te verzekeren en de procedureregels* daartoe vast te stellen (voormeld artikel 5, § 3, eerste lid, van de Bijzondere Financieringswet)"[67] (benadrukking door de auteur).

Het Hof komt m.a.w. tot de conclusie dat de antimisbruikbepalingen "procedureregels zijn met betrekking tot de bewijsvoering" waardoor de wetgever vorm geeft aan zijn bevoegdheid om de "dienst van de belasting te verzekeren".

Volgens het Grondwettelijk Hof dat daarbij verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, die de bijzondere financieringswet heeft gewijzigd, heeft "'de dienst van de belasting' betrekking op de *feitelijke* vaststelling van

60. Hoewel de memorie van toelichting waarnaar het Grondwettelijk Hof verwijst enkel betrekking heeft op het bestreden art. 167 van de programmawet (art. 344, § 1 WIB 1992), is het Hof van oordeel dat "de grotendeels identieke formulering van het bestreden artikel 168 (registratie- en successierechten) het mogelijk maakt daarop dezelfde overwegingen toe te passen" (overweging B.15.2.).
61. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.1 met verwijzing naar *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/001, 111-112.
62. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.1 met verwijzing naar *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/016, 10.
63. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.3.
64. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.3.
65. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.4.
66. Zie ook A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 313 en 316, nrs. 25 en 27.
67. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.4.

de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de interesten)"[68] (benadrukking door de auteur). Deze tekst uit het arrest van het Grondwettelijk Hof is de *quasi* letterlijke weergave van de omschrijving van het begrip 'dienst van de belasting' zoals dit voorkomt in de door het Hof aangehaalde passage uit het verslag namens de Commissie. Het Hof voegt echter één woord toe: nl. *feitelijke* vaststelling van de belastinggrondslag in plaats van 'vaststelling van de belastinggrondslag'[69]. Het is niet duidelijk of deze toevoeging met opzet is gedaan[70]. Zij geeft alleszins duidelijker aan dat de procedureregels noodzakelijk voor het verzekeren van de dienst, geen betrekking hebben op enige *normatieve* bevoegdheid om de aanslagvoet, de belastbare grondslag of de vrijstellingen (zie overweging nrs. B.12.1 en B.21.1) te regelen of vast te stellen.

5.2. Beoordeling

5.2.1. Functionele kwalificatie

28. Het is duidelijk dat de kwalificatie die het Grondwettelijk Hof heeft gegeven aan de antimisbruikbepalingen tot doel had zijn beslissing te staven over de voorgelegde bevoegdheidskwestie. Het Grondwettelijk Hof moest enkel nagaan of de bestreden maatregelen betrekking hadden op procedureregels die nodig zijn voor het verzekeren van de dienst van de belasting, in welk geval de federale wetgever exclusief bevoegd is. Het Hof gaat daarbij wel erg volgzaam in op de kwalificatie die tijdens de voorbereidende werkzaamheden werd gegeven aan de antimisbruikbepalingen (overweging B.15.1.) "een bewijsmiddel van de administratie", "een systeem van bewijs en tegenbewijs", om finaal te besluiten tot een "procedureregel m.b.t. de bewijsvoering om de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen". Door ook aan te geven dat het bij de bestreden antimisbruikbepalingen gaat over een "bewijsmiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter bijzondere situaties individueel te beoordelen" (overweging B.21.1) sluit het Hof uit dat deze bepalingen worden gezien als bepalingen die een *normatieve* bevoegdheid verlenen om te bepalen of te regelen in welke omstandigheden en in welke mate een persoon of een zaak belastbaar wordt. In het laatste geval zou het niet meer de dienst van de betrokken belastingen betreffen waarvoor enkel de federale wetgever bevoegd is.

29. Het Hof koppelt, zoals gezegd, de bevoegdheid inzake antimisbruikbepalingen aan de exclusieve bevoegdheid die de federale wetgever heeft inzake de 'dienst' van de belastingen waarvoor de bestreden antimisbruikbepalingen zijn ingevoerd. In dit raam moet echter worden opgemerkt dat niet voor alle belastingen die worden genoemd in het WIB 1992, het W.Reg. en het W.Succ. de federale wetgever bevoegd is voor de dienst. Zo heeft het Vlaams Gewest bij decreet van 9 juni 1998 beslist in eigen beheer te zorgen voor de vestiging en de invordering van de belasting. Bij besluit van 4 mei 1999 heeft de Vlaamse regering de datum waarop de bepalingen die betrekking hebben op de eigen inning van de onroerende voorheffing in werking treden, vastgesteld op 1 januari 1999[71]. Op grond van artikel 5, § 4 Bijz.Fin.W. is Vlaanderen als gevolg van deze eigen inning sinds 1 januari 2002 ook bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels inzake de onroerende voorheffing. De wijzigingen aan deze procedureregels in het WIB 1992 door de federale wetgever konden bijgevolg sindsdien geen uitwerking hebben in het Vlaams Gewest. In de praktijk werden evenwel de meeste federale aanpassingen in het WIB 1992 door het Vlaams Gewest overgenomen. Om evenwel de rechtszekerheid volledig te waarborgen en gelet op de financieel belangrijke inzet voor het Gewest en de lokale besturen is deze toestand binnen het Vlaams Gewest met terugwerkende kracht geregulariseerd. Zo heeft het Vlaams Gewest met verschillende 'regularisatie'-decreten[72] de wijzigingen die aan het WIB 1992 door de federale wetgever zijn aangebracht vanaf 1 januari 2002 zonder inhoudelijke wijziging van toepassing verklaard op de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest, in zover de decreten en de uitvoeringsbesluiten van de Vlaamse overheid er niet van afwijken.

In het licht van het voorgaande komt het ons voor dat de nieuwe versie van artikel 344, § 1 WIB 1992 niet van toepassing is op de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest[73]. Zolang dat het Vlaams Gewest dit niet heeft aangepast of niet is overgegaan tot een regularisatie, blijft in het Vlaams Gewest voor die belasting de oude versie van artikel 344, § 1 WIB 1992 van

68. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.14.2, met verwijzing naar *Parl.St.* Kamer 2000-2001, nr. 50-1183/007, 160.
69. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 316, nr. 27.
70. Zie ook A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 316, nr. 27.
71. Het door de federale regering bij het Grondwettelijk Hof ingestelde beroep tot vernietiging van de artikelen van het decreet die het WIB 1992 wijzigen met het oog op de eigen inning van de onroerende voorheffing werd verworpen (Arbitragehof 1 maart 2000, nr. 25/2000, *BS* 16 mei 2000, ed. 2).
72. Zie inz. art. 32 decreet 22 december 2006 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2007; art. 88 en 154 decreet 18 december 2009 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2010; art. 3 tot en met 7 decreet 8 juli 2011 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen. Zie hierover meer: J.J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch Belastingrecht*, Antwerpen, Maklu, 20ste ed., 2013, 588, nr. 589.
73. Zie ook: C.B., "Nieuwe algemene antimisbruikbepaling doorstaat toets door Grondwettelijk Hof", *Fiscoloog* 2013, afl. 1360, 5; A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 308, nr. 19.

toepassing. Het is dan ook verwonderlijk dat in de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) die grotendeels in werking is getreden op 1 januari 2014[74] en tot doel heeft de regels te bundelen m.b.t. de belastingen die de Vlaamse belastingdienst int, geen melding wordt gemaakt van een bepaling in de zin van artikel 344, § 1 (oud) WIB 1992.

Noteer ten slotte dat vanaf 1 januari 2015 het Vlaams Gewest ook de dienst inzake de geregionaliseerde registratie- en successierechten zal overnemen[75].

5.2.2. Bewijsmiddel versus bijzondere procedureregel in geval van fiscaal misbruik

30. Het kan niet worden ontkend dat de antimisbruikbepalingen elementen bevatten die betrekking hebben op een te leveren bewijs (fiscaal misbruik) en over een bewijslastverdeling. De vraag rijst echter of dit volstaat om de antimisbruikbepalingen te kwalificeren als een 'bewijsmiddel'.

De wetgever definieert nergens wat precies onder bewijsmiddel of ruimer onder het begrip 'bewijzen' moet worden verstaan. In de literatuur worden talrijke definities aangereikt[76]. Onlangs werd dit begrip door CATTOIR als volgt gedefinieerd: "Onder bewijzen moet worden verstaan, het overeenkomstig de wet overtuigen van de rechter van de waarachtigheid van een feit.". Het begrip 'bewijzen' vertoont volgens hem bijgevolg drie essentiële kenmerken:
1) het overtuigen van de waarachtigheid van een feit;
2) het overtuigen van de rechter;
3) het overtuigen overeenkomstig de wet.

Bewijzen gaan m.a.w. over het overtuigen onder controle van de rechter, van de *waarachtigheid van een feit* en dat feit maakt een toepassingsvoorwaarde uit van een rechtsregel[77].

Vanuit dit perspectief zijn de antimisbruikbepalingen veel meer dan enkel een 'bewijsmiddel'. Zij regelen onder voorbehoud van het bewijs van niet-fiscale motieven, een niet-tegenstelbaarheid van ongeveinsde en *in feite niet betwiste* rechtshandelingen[78]. Het bewijs en de bewijslastverdeling in de antimisbruikbepalingen treffen enkel de kwalificatie van de door de belastingplichtige gestelde rechtshandelingen als fiscaal misbruik, en dus niet de realiteit zelf van de door de belastingplichtige gestelde rechtshandelingen. Het bestaan van deze rechtshandelingen wordt niet betwist door de belastingadministratie, noch door de belastingplichtige. De bewijsrechtelijke elementen van de antimisbruikbepalingen, nl. het bewijs en het tegenbewijs van fiscaal misbruik, zijn voorts ondergeschikt aan de essentiële doelstelling van deze bepalingen nl. aan de administratie de mogelijkheid te geven de door de belastingplichtige werkelijk en onbetwist gestelde rechtshandelingen te '*negeren*' ten einde de belastbare grondslag *feitelijk* vast te stellen in lijn met het doel van de ontweken wetsbepaling, alsof er geen misbruik heeft plaats gehad (en dienovereenkomstig de belastingberekening te verrichten).

De voorwaarde nl. dat sprake is van fiscaal misbruik, om tot voormelde '*feitelijke*' herdefiniëring van de belastbare grondslag (en de belastingberekening) te kunnen overgaan, heeft niet tot gevolg dat het toepassingsgebied van de ontweken bepaling algemeen en *in abstracto* zou kunnen worden geherdefinieerd door de belastingadministratie. Een dergelijke interpretatie zou trouwens strijden met het legaliteitsbeginsel (zie *infra*). Het Hof schrijft in dit verband immers het volgende[79]: "De omstandigheid dat ingevolge de toepassing van de antimisbruikbepaling een *bepaalde* verrichting aan een belastingheffing kan worden onderworpen, leidt niet tot de conclusie dat de bestreden maatregel de aanslagvoet, de belastbare grondslag (heffingsgrondslag) en de vrijstellingen van bepaalde gewestelijke belastingen zou hebben geregeld [...]." en verder "Zodoende vormt de bestreden maatregel *geen algemene machtigingsbepaling* die de administratie toestaat bij *algemene maatregel* zelf de belastbare materie vast te stellen, maar is hij een bewijsmiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, *bijzondere situaties individueel* te beoordelen" (benadrukking door de auteur).

31. Vermoedelijk worstelde het Grondwettelijk Hof zelf met de kwalificatie van de antimisbruikbepalingen en met de 'simpele' voorstelling van deze bepalingen in de voorbereidende werken als een 'bewijsmiddel' en verklaart dit de 'originele' omschrijving als "procedureregel met betrekking tot de bewijsvoering die het mogelijk maakt de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen" (overweging B.15.3). Met deze omschrijving verlegt het Hof bij de kwalificatie van de antimisbruikbepalingen de nadruk zelf van een bewijsmiddel naar een procedureregel om de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen.

32. De kwalificatie van het Hof komt er immers op neer dat het de antimisbruikbepaling veeleer beschouwt als een bijzonder proceduremiddel ("proce-

74. Art. 7 VCF.
75. Decr.Vl. 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting, *BS* 26 november 2012.
76. B. CATTOIR, *Burgerlijk bewijsrecht*, Kluwer, Mechelen, 2013, 2, nr. 2 (met verdere verwijzingen).
77. T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Brussel, Larcier, 1998, 5, nr. 1.
78. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, 46, nr. 29; Zie ook M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 500-501; A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 314-315, nr. 26 en 317, nr. 28, voetnoot 128.
79. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overwegingen B.15.3 en B.21.1.

dureregel [...] die het mogelijk maakt") voor de belastingadministratie om in bijzondere omstandigheden, nl. in geval van fiscaal misbruik te bewijzen door de administratie ('*bewijsvoering'*), zie *infra*), de "belastbare grondslag feitelijk vast te stellen"[80].

De zinsnede "de belastbare grondslag *feitelijk* vast te stellen" geeft aan dat het Hof het fiscaal ongedaan maken van het fiscaal misbruik veeleer ziet in een '*feitelijke*' herziening van de werkelijk gestelde, ongeveinsde rechtshandeling(en). Het herstel ligt bijgevolg in het 'herbekijken' van de feiten[81]. Volgens het Hof ligt de grondwettelijkheid van deze verregaande maatregel juist in de strikte voorwaarden waaraan de wetgever de toepassing ervan heeft onderworpen, zodat het geen algemene machtigingsbepaling is die de administratie toestaat bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen, maar laat zij haar toe om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen[82].

33. Door de antimisbruikbepalingen als voormeld te interpreteren sluit het Grondwettelijk Hof o.i. ook een herstel uit dat ligt in een *extensieve*[83] respectievelijk *restrictieve* interpretatie[84] van de fiscale wetsbepalingen die door het fiscale misbruik werden ontweken. Dit is ook logisch aangezien de techniek van de niettegenwerpelijkheid de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, zelf treft en niet de ontweken fiscale wetsbepalingen. Het gaat m.a.w. in de antimisbruikbepalingen over de gestelde rechtshandelingen en niet over de 'interpretatie' van de ontweken bepalingen. Bovendien dienen in het licht van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel fiscale wetten strikt te worden geïnterpreteerd en niet-extensief (per analogiam) noch beperkend (restrictief)[85].

Hoe deze fiscale 'feitelijke' herziening van de rechtshandelingen concreet gestalte kan krijgen, wordt *infra* (randnrs. 76 e.v.) besproken.

Voormelde benadering van de antimisbruikbepaling door het Grondwettelijk Hof komt daarom in essentie zeer dicht bij de omschrijving van de *fraus legis*-theorie zoals die in Nederland wordt gehanteerd[86]. Vandaar dat het nuttig is na te gaan wat deze leer in Nederland vandaag juist inhoudt en welke kwalificatie men er in Nederland aan geeft.

5.2.3. Korte excursus: de Nederlandse 'fraus legis'-doctrine.

A. Het leerstuk van fraus legis als bijzonder rechtsmiddel

34. In Nederland bestaan twee *bijzondere rechtsmiddelen* om belastingontwijking die het gevolg is van

80. B. PEETERS, *Fiscaal Recht. 50 jaar Brepols-doctrine. Instituut voor Gerechtelijke Opleiding*, Documentatiebundel van voordracht op 14 september 2012, Brussel, 2012, 22 e.v.; A, NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 314-315, nr. 26.
81. Vgl. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 317-318, nr. 28. In andere zin: T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 216 en D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", *JDF* 2013, afl. 7-8, 193-209: deze auteurs lezen o.i. ten onrechte in het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State op de eerste versie van de algemene antimisbruikbepalingen en in het gevolg dat de wetgever eraan heeft gegeven in de finale versie van deze bepalingen, een bevestiging dat er geen sprake is of kan zijn van een 'feitelijke' herziening van de rechtshandelingen. De kritiek van de afdeling wetgeving was – zoals hoger reeds aangegeven – echter niet zozeer gericht op deze feitelijke 'herdefiniëring' *an sich* doch wel tegen het ontbreken van een duidelijke begrenzing van het herdefiniëringsproces zoals dit was beschreven in de memorie van toelichting. In de oorspronkelijke memorie van toelichting stond immers het volgende: "De essentie van dit herdefiniëringsproces is de conversie van de vastgestelde feiten in een nieuw feitencomplex dat beter aansluit bij de doelstellingen van de omzeilde *c.q.* miskende fiscale norm. Dit proces kan inhouden dat rechtshandelingen worden vervangen door andere die wel recht doen aan de doelstellingen van de wet (substitutie) of dat rechtshandelingen worden genegeerd (eliminatie).". Over deze passage schrijft de Raad van State: "Deze verduidelijking lijkt niet een voldoende, aan de vereisten van artikel 170 van de Grondwet beantwoordende begrenzing van de mogelijkheid tot herkwalificatie uit te maken." (Adv. RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 243-244). De Raad gaat daarbij niet in tegen de techniek van het herdefiniëringsproces zelf, maar veeleer op het ontbreken van een begrenzing aan de mogelijkheid tot toepassing van het herdefiniëringsproces. De kritiek van de Raad was met andere woorden vooral gericht op het ontbreken van een definitie van 'fiscaal misbruik'. Verwijzend naar de Europese rechtspraak (vnl. inzake btw) – die de wetgever zelf als inspiratiebron had genomen – schrijft de Raad immers het volgende: "Uit deze rechtspraak valt af te leiden dat er twee cumulatieve voorwaarden zijn om van misbruik te kunnen spreken. De eerste voorwaarde – er moet in strijd met de doelstellingen van de fiscale wetgeving een belastingvoordeel worden toegekend – *komt niet voor in het voorgelegde ontwerp*. Bij de tweede voorwaarde ligt de nadruk op objectieve factoren (uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen die door de rechter dienen vastgesteld te worden, *terwijl in het voorliggende ontwerp het ontbreken van bewijs door de belastingplichtige voldoende zal zijn om uit te gaan van een belastingontwijking en dus om te herkwalificeren."* (Adv. RvS 50.883/1, 3 februari 2012, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, (213), 243) (cursivering door de auteur). In tegenstelling tot wat soms wordt beweerd (zie T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 216, D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", in *ALABASTER*, IFA Belgische Afdeling 1938-2013, Anthemis, 2013, 443-455, inz. 451-452) biedt de aangehaalde passage uit het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State o.i. geen stevig argument om te besluiten dat de finale versie van de antimisbruikbepalingen niet zou toelaten om bij aangetoond fiscaal misbruik, over te gaan tot een herdefiniëring van de feiten. De vaststelling van voormelde auteurs dat voor het overige in de voorbereidende stukken de tegengestelde toelichtingen van de minister van Financiën en van de staatssecretaris weinig verheldering bieden, kan daarentegen wel worden onderschreven.
82. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.1.
83. Nl. bij fiscaal misbruik erop gericht een belastingvermeerderende bepaling te ontlopen.
84. Nl. bij fiscaal misbruik erop gericht onder een belastingverminderende bepaling te vallen.
85. In andere zin: T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 216 en D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", in *ALABASTER*, IFA Belgische Afdeling 1938-2013, Anthemis, 2013, 443-455, inz. 451. Deze laatste auteur (*ibid.*, 453-454) kwalificeert de antimisbruikbepaling als een maatregel die poogt 'fiscale simulatie' ("simulation fiscale") te remediëren, zonder dat de administratie moet aantonen dat de belastingplichtige een verborgen, juridisch bindende overeenkomst heeft gesloten. Hij leidt dit af uit het gebruik door de wetgever van de woorden "dat een zelfde verrichting tot stand brengt". De kwalificatie fiscale simulatie lijkt ons echter minder geschikt en mogelijk verwarringstichtend. Simulatie is een specifieke rechtsterm die zoals reeds aangegeven in principe veronderstelt dat zij gewild is door alle partijen. Zij is als dusdanig te onderscheiden van wat men noemt 'het innerlijk voorbehoud' (*reservatio mentalis*) of veinzingsbedoeling die slechts in hoofde van één van de partijen van de overeenkomst bestaat (M. GHYSELEN, *De fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblo, 1996, 90, nr. 110). Niets sluit uit dat de antimisbruikbepaling kan worden toegepast in situaties waarin de fiscale misbruikintentie niet gemeenschappelijk is aan alle partijen die bij de rechtshandeling(en) betrokken zijn.
86. C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, "Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België", *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013, afl. 3; S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, 85 p. (met bijlagen) (zie ook het gelijknamige artikel zonder bijlagen in *TRV* 2012, 537-562).

handelingen in strijd met doel en strekking van de fiscale wet te bekampen: m.n. de 'richtige heffing' zoals wettelijk geregeld in artikel 31 algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR)[87] en het leerstuk van de 'wetsontduiking' ('*fraus legis*') zoals dit jurisprudentieel tot stand is gekomen onder invloed van de rechtspraak van de Hoge Raad[88].

Artikel 31 AWR werd ingevoerd bij wet van 29 april 1925 tot bevordering van de richtige heffing der belastingen. Het was een reactie van de Nederlandse wetgever tegen allerlei belastingbesparende constructies die het gevolg waren van de verhoging van de inkomstenbelastingtarieven na de Eerste Wereldoorlog[89].

Inhoudelijk zijn er tussen richtige heffing (art. 31 AWR) en *fraus legis* in beginsel geen verschillen. Deze verschillen zijn er echter wel op procedureel vlak. *Fraus legis* kan door de inspecteur worden ingeroepen in het kader van een normale belastingprocedure inzake een belastingaanslag of een andere beschikking. Om artikel 31 AWR inzake richtige heffing te mogen toepassen moet de inspecteur daarentegen een voorafgaande machtiging krijgen van de minister van Financiën (art. 32 AWR)[90]. De Nederlandse wetgever had deze vereiste opgenomen om de belastingplichtige de zekerheid te geven dat alleen in *extreme* gevallen een beroep wordt gedaan op het leerstuk van richtige heffing. In een persbericht van 29 juli 1987[91] heeft de staatssecretaris echter gezegd dat er geen machtigingen meer verleend worden voor het leerstuk van richtige heffing. Het leerstuk van *fraus legis* was immers omvattender gebleken dan het leerstuk van richtige heffing. Waar het leerstuk van richtige heffing alleen van toepassing is op directe belastingen en de inkomstenbelasting, kan *fraus legis* als aan de vereisten wordt voldaan, worden toegepast bij het ontgaan van elke belasting. Een gevolg is dat de artikelen 31 en 32 AWR sindsdien niet meer worden toegepast.

35. Het leerstuk *fraus legis* – ook weleens '*wetsverkrachting*' genoemd[92] – wordt in Nederland beschouwd als een *bijzonder rechtsmiddel* (en niet zozeer als een bewijsmiddel) waarover de belastingdienst beschikt om wetsontduiking tegen te gaan[93]. Om hiervan de draagwijdte goed te kunnen begrijpen, is het aangewezen om dit middel eerst te situeren in het rechtsvindingsproces zoals dit in Nederland wordt geconcipieerd[94]. Dit proces wordt geacht uit diverse stappen te bestaan. Eerst wordt onderzocht welke relevante feiten als vaststaand kunnen worden aangemerkt en wordt ook nagegaan of de fiscaalrechtelijke waardering (fiscale kwalificatie) van de feiten wel overeenstemt met de civielrechtelijke vorm die eraan is gegeven. In deze fase worden ook de gesimuleerde handelingen (schijnhandelingen)[95] ter zijde gesteld (want in werkelijkheid niet gesteld). Vervolgens wordt de toe te passen rechtsregel gezocht. Is die rechtsregel niet geheel duidelijk dan wordt hij nader uitgelegd gebruik makend van de *in fiscalibus* aanvaarde interpretatietechnieken. In een volgende fase wordt dan als een soort optelsom van feitenvaststelling en rechtsinterpretatie het rechtsgevolg vastgesteld.

Het bijzonder rechtsmiddel '*fraus legis*' komt maar aan bod nadat het hiervoor beschreven proces van rechtsvinding werd doorlopen en men tot een rechtsgevolg komt dat enerzijds gelet op de vastgestelde feiten en de juiste interpretatie van het recht onontkoombaar is, maar anderzijds gelet op doel en strekking van de wet evenzeer onaanvaardbaar is[96].

36. De uitweg die *fraus legis* 'als bijzonder rechtsmiddel' biedt voor deze situatie, is dat de eerste stap van het proces van rechtsvinding, de feitenvaststelling, als

87. Art. 31 valt onder hoofdstuk VI van het AWR: "Bevordering van de richtige heffing: Voor de heffing van de directe belastingen en de inkomstenbelasting wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen waarvan op grond van de omstandigheid dat zij geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmede niet de heffing van de belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt". Deze bepaling werd met ingang van 1 mei 1925 ingevoerd bij wet 29 april 1925. Zie hierover: L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 351-371.
88. Hoge Raad 26 mei 1926, *NJ* 1926, 723, later verder ontwikkeld in de jurisprudentie.
89. Zie hierover: R.H.L. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, 137; R.H.L. IJZERMAN, "Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht", het themanummer *Fraus Legis in het belastingrecht*, *TFB* 2002, afl. 11-12; R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 71-77; R.E.C.M. NIESSEN, "Fraus legis in de 21e eeuw", *NTFR Beschouwingen* 2011, afl. 2; L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 351-371; O.C.R. MARRES, *Winstdrainage door renteaftrek*, Deventer, Kluwer, 2008, 31-71 (hoofdstuk 3: Richtige heffing en fraus legis).
90. Art. 32 AWR: "Het besluit van de inspecteur om een belastingaanslag met toepassing van artikel 31 vast te stellen, wordt genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking en niet dan nadat Onze Minister daartoe toestemming heeft verleend".
91. Persbericht 29 juli 1987, nr. 87/222, zoals geciteerd door L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 355.
92. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 71.
93. Voor een typevoorbeeld: zie de arresten Hoge Raad 22 juli 1982, nrs. 20651, 20651, 20953, 20954, 20991 en 21106, *BNB* 1982, 242-246, m.b.t. constructies waarbij een belegger met behulp van geleend geld effecten kocht waarop hij in plaats van belastbare rente niet-belastbare meerwaarden behaalde. De belegging gaf weliswaar een vaste opbrengst, maar die was lager dan de op de lening te betalen rente, maar doordat die rente kon worden afgetrokken, was er per saldo toch een voordeel. Zakelijk gezien was deze constructie merkwaardig, want wie leent er nu geld om een opbrengst te krijgen die lager is dan te betalen rente? De enige reden was het bekomen van een fiscaal voordeel. Toepassing makend van de *fraus legis*-doctrine werd daarom met instemming van de belastingrechter de belasting geheven alsof de *in fraudem legis* verrichte handelingen niet waren verricht. (R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 72).
94. L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 353, met verwijzing naar het syllogistische denkmodel zoals ontwikkeld door R.H.L. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991.
95. M.b.t. het begrip 'simulatie', zie *supra* randnr. 8.
96. L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 353.

het ware fiscaal wordt overgedaan[97]. Er wordt alsnog een andere kwalificatie van de feiten gegeven en wel zodanig dat een rechtsgevolg intreedt dat wel aanvaardbaar is in het licht van het doel en de strekking van de wet. Let wel: civielrechtelijk worden de betreffende handelingen niet aangetast.

37. Omdat deze werkwijze in essentie toelaat dat fiscaal een feitenvaststelling in de plaats wordt gesteld (door loutere negatie[98] of substitutie[99]) die niet overeenkomt met de werkelijkheid en aldus een zware inbreuk wordt gemaakt op de rechtszekerheid, wordt deze fiscale herkwalificatie alleen als uiterste redmiddel (*ultimum remedium*) toegepast[100]. Zij behoeft een zeer sterke rechtvaardigingsgrond. De enkele omstandigheid dat het rechtsgevolg strijdig is met doel en strekking van de wet is daarvoor onvoldoende. Er wordt ook vereist dat voor de belanghebbende belastingontwijking de enige, althans volstrekt overwegende of doorslaggevende beweegreden was voor het aangaan van de desbetreffende handeling[101].
Of zoals L. DE BLIECK het poëtisch uitdrukt: "Door het stellen van dit zogenoemde motiefvereiste wordt bereikt dat alleen diegenen teruggefloten worden die zich willens en wetens aan de rand van de afgrond hebben begeven om daar de mooiste fiscale bloemen te plukken. Mensen die goede zakelijke redenen hebben om zich aan de rand te wagen, mogen ongehinderd de daar aanwezige fiscale fauna *(nvda: mogelijk bedoelt hij flora)* tot zich nemen.".

38. In de Nederlandse rechtsleer wordt terecht gewezen op de mogelijke verwarring tussen enerzijds de schijn met betrekking tot de handeling zelf en de schijn met betrekking tot de motieven voor een handeling. Deze verwarring wordt in de hand gewerkt doordat het rechtsgevolg van *fraus legis* als bijzonder rechtsmiddel op een rechtshandeling waarmee belasting wordt ontgaan, vaak identiek is aan het rechtsgevolg van de bestrijding van absolute simulatie[102]. Bij *fraus legis* wordt met de rechtshandeling geen rekening gehouden, vanwege het enige, zo niet volstrekt overwegende belastingbesparende motief voor de rechtshandeling, bij een schijnhandeling vanwege het in werkelijkheid niet zijn aangegaan van de rechtshandeling[103]. Het onderscheid is van belang omdat ingeval van schijnhandeling de administratie de werkelijke bedoeling van de belastingplichtige(n) zal moeten bewijzen, terwijl bij *fraus legis* zij eerst het *doorslaggevende* belastingbesparende motief moet bewijzen (subjectieve vereiste) en vervolgens moet zij dan nog het al dan niet geoorloofd zijn van de rechtshandeling toetsen aan de bedoeling van de wetgever (objectieve vereiste)[104].

B. Toepassingsvoorwaarden

39. Omdat de toepassing van het *fraus legis*-leerstuk een extreme maatregel is, want het recht wordt in die gevallen niet geheel toegepast op de feiten zoals deze zich in werkelijkheid hebben afgespeeld, wordt de toepassing ervan door de Hoge Raad aan strenge eisen onderworpen. Deze eisen zijn erop gericht om een evenwicht te bewaren tussen twee elementen. Enerzijds mag dit leerstuk de administratie en de rechter niet toelaten de staatsrechtelijke rol van de wetgever te miskennen. Het is immers deze laatste die de wetten maakt. Hij alleen beoordeelt of de wetten rechtvaardig zijn. Het is bijgevolg niet aan de administratie en de rechter om in bepaalde gevallen een andere regel in de plaats te stellen van de wettelijke. Anderzijds moet ook de rechtszekerheid voor de burger worden gerespecteerd. Hij moet in staat zijn om na een zorgvuldige afweging op voorhand in te schatten of (een) door hem voorgenomen rechtshandeling(en) mogelijk in strijd zou(den) kunnen zijn met doel en strekking van de wet.

40. Rekening houdend met voormeld spanningsveld worden aan de toepassing van het *fraus legis*-leerstuk drie eisen gesteld om ervoor te zorgen dat de regeling als laatste redmiddel wordt toegepast, de rechtsonderhorige er niet door wordt verrast en de wetstoepassing

97. L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 353.
98. Bv. Hoge Raad 22 juli 1982, *BNB* 1982, 245 e.v.
99. Bv. Hoge Raad 26 mei 1926, *NJ* 1926, 723; Hoge Raad 11 juni 1986, *BNB* 1986, 283.
100. Zie o.m. (met verdere verwijzingen) Conclusie adv. Gen. P. Wattel van 30 december 2011, Hoge Raad 15 juni 2012 nr. 11/02194, www.rechtspraak.nl, Landelijk Jurisprudentienummer (LJN: BV1922, Hoge Raad, 11/02194), *BNB* 2012, 239. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), *'Ongewenste belastingontwijking?' De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 72-73 en 74.
101. H. GRIBNAU, "Ethische aspecten van tax planning", *Ars Aequi* 2014, (173), 177; L.A. de BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 353. M. MEES, "Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrekt overwegend of doorslaggevend'?", in TH. GROENEVELD, L.J.A. PIETERSE, J.W. VAN DEN BERGE (eds.), *Met oog voor detail. Liber amicorum aangeboden aan Mr. J.W. van den Berge*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013, 199-210: deze auteur verdedigt het standpunt dat men beter het begrip 'doorslaggevend' hanteert dan de volgens hem meer dubbelzinnige term 'volstrekt overwegend', wanneer aan het motiefvereiste zou zijn voldaan als het belastingvoordeel de belangrijkste beweegreden is. Of anders gezegd: doorslaggevend betekent dat de belastingbesparing de doorslag heeft gegeven bij het besluit tot het verrichten van de rechtshandeling. De belastingbesparing was een noodzakelijke voorwaarde (*conditio sine qua non*) voor het stellen van de rechtshandeling. Of zoals Mees het abstracter formuleert: "het gaat niet om de verhouding tussen het gewicht van het verijdelingsmotief en de niet-fiscale redenen, maar om de zelfstandige betekenis van de laatste". Verder zullen we hierop terugkomen in het licht van het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 141/2013 van 30 oktober 2013 (zie randnrs. 72 en 73).
102. M.b.t. dit begrip: zie conclusie procureur-generaal P.J. WATTEL van 30 december 2011 voor Hoge Raad 15 juni 2012 Landelijke Nederlandse Jurisprudentie, *BV* 1922, punt 8.1: het begrip 'absolute simulatie' houdt in dat de belastingplichtige een rechtshandeling presenteert waar in werkelijkheid (naar de werkelijke bedoeling van de partijen) niets is. Bij 'relatieve simulatie' gaat het om een reële rechtshandeling, die echter als een andere rechtshandeling gepresenteerd wordt dan de werkelijk gewilde (bv. schenking i.p.v. koop-verkoop). Schijnhandelingen dienen volgens P.J. WATTEL hoe dan ook (dus niet enkel fiscaalrechtelijk, maar ook civielrechtelijk) genegeerd te worden omdat alleen de werkelijke bedoelingen van de partijen tellen.
103. L.A. DE BLIECK e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, 9e druk, Deventer, Kluwer, 2011, 354.
104. Vgl. C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, "Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België", *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013, afl. 3,117-126.

aansluiting behoudt met de *ratio legis* van de ontweken wetsbepaling[105]:

1) Bij 'normale' lezing van de wet wordt de heffing van belasting geheel of gedeeltelijk ontweken; deze vereiste houdt m.a.w. in dat bij de reguliere methoden van rechtsvinding (zie *supra*) een vorm van belastingbesparing optreedt. Deze eis verwijst naar de hiervoor genoemde objectieve vereiste. *Fraus legis* kan niet aan de orde komen wanneer de gebruikelijke methoden van wetsinterpretatie of nog, wanneer specifieke fiscale herkwalificatieregels (bv. interesten die als dividenden worden geherkwalificeerd) de door de rechtsonderhorige beoogde belastingbesparing reeds uitsluiten.
2) De belastingplichtige verricht de betreffende rechtshandelingen met als *doorslaggevend* doel de belastingheffing te ontwijken[106]. Deze subjectieve vereiste zegt niet enkel iets over de handeling zelf: zij heeft een antifiscaal doel, maar zij zegt ook iets over de belastingplichtige: hij verrichtte die handeling met dat doel en wist dus zelf dat hij belastingontwijking beoogde. Aangezien het niet mogelijk is om werkelijk kennis te nemen van de innerlijke gemoedsgesteldheid van de rechtssubjecten, wordt deze eis geobjectiveerd. Aan waarneembare feiten wordt dan vaak een vermoeden ontleend en komt het aan de belanghebbende toe om dit vermoeden te weerleggen.
3) Het door de belastingplichtige beoogde resultaat is in strijd met '*doel en strekking*' van de wet (de zgn. interpretatieve vereiste). Het is aan de administratie om onder controle van de rechter te toetsen of de door de rechtsonderhorige beoogde belastingbesparing daadwerkelijk in strijd is met wat de wetgever voor ogen had bij het tot stand brengen van de regeling. Het is immers mogelijk dat ook al is er sprake van belastingbesparing die de belastingplichtige bewust heeft nagestreefd en die kennelijk op oneigenlijke wijze is tot stand gekomen, dat het resultaat van de rechtshandelingen niet in strijd is met de bedoeling van de wetgever. Dit laatste kan zich voordoen wanneer de wetgever helemaal geen bezwaar heeft tegen deze vorm van belastingbesparing. Met deze vereiste wordt ook scherp gesteld dat zowel de administratie als de rechter de voorrang van de wetgever dient te eerbiedigen.

41. Uit de Nederlandse rechtspraak blijkt dat vooral de derde vereiste die peilt naar de bedoeling van de wetgever, voor de nodige rechtsonzekerheid zorgt. De reden hiervoor is dat de intenties van de wetgever niet altijd even helder zijn geformuleerd[107]. Wat dit laatste betreft kan *fraus legis* sowieso niet spelen wanneer de wetgever zelf verzuimd heeft doel en strekking van de wet goed tot uitdrukking te brengen (de zgn. *kenbaarheidsvereiste*). "De burger moet aan de wet vertrouwen kunnen ontlenen; hij mag niet onverhoeds worden geplaatst voor gevolgen van zijn handelen die hij niet kon voorzien"[108].

Uit de jurisprudentie leidt MARRES[109] af dat *fraus legis* niet kan worden toegepast in de gevallen dat:

– de wetgever een bewuste keuze heeft gemaakt om het ontgaan van belasting niet (of slechts op een bepaalde wijze) te keren;
– de wetgever met een bepaalde situatie rekening heeft gehouden en geen maatregelen heeft genomen;
– de mogelijkheid tot het ontgaan van belastingen inherent is aan een door de wet gekozen systematiek;
– de ontgaansmogelijkheid zo evident is dat de wetgever redelijkerwijze met die mogelijkheid rekening heeft moeten houden en desondanks geen maatregel heeft getroffen om die mogelijkheid ongedaan te maken.

42. Noteer voorts dat in Nederland niet vereist wordt dat het gaat om een 'gekunstelde' rechtshandeling. Gekunsteldheid wordt niet gezien als een op zich staand beoordelingselement voor wetsontduiking. Nochtans komt dit element in recente arresten wel meer naar voor. De reden hiervoor zou zijn dat de gekunsteldheid van een rechtshandeling of een complex van rechtshandelingen, het vermoeden oplevert dat de rechtshandeling niet een normaal zakelijk doel dient maar met het oog op het fiscale belang is verricht[110].

43. Ten slotte wordt in de Nederlandse doctrine telkens in één adem gesproken over "*doel en strekking*" van de wet, terwijl zoals hierna wordt besproken, de Belgische antimisbruikbepalingen, verwijzen naar de "*doelstellingen*" van de wet. Dit onderscheid in de Nederlandse en Belgische terminologie is in bepaalde rechtsleer (o.i. ten onrechte) aangegrepen om te motiveren dat de Belgische regeling helemaal niet verwant is aan de *fraus legis*-doctrine zoals die in Nederland wordt gehanteerd[111]. Daarbij wordt o.m. voorgehouden dat 'strekking' ruimer is dan doelstelling. Strekking

105. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 73-74, met verwijzing naar o.m. Hoge Raad 21 november 1984, nr. 22.092, *BNB* 1985, 32.
106. Bv. Hoge Raad 11 juli 1990, nr. 26306, *BNB* 1990, 293.
107. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 76.
108. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 75.
109. O.C.R. MARRES, *Winstdrainage door renteaftrek*, Deventer, Kluwer, 2008, 64-65 (hoofdstuk 3: Richtige heffing en fraus legis).
110. R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 73, met verwijzing naar rechtspraak.
111. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 141.

verwijst enkel naar de draagwijdte van de wet zonder oog te hebben voor de intentionele component[112].

Deze interpretatie gaat o.i. evenwel voorbij aan de werkelijke betekenis van de *fraus legis*-leer in Nederland. In de Nederlandse jurisprudentie en literatuur worden de begrippen 'doel en strekking' veeleer als synoniemen gehanteerd en wordt zoals hiervoor is verduidelijkt, juist zeer sterk de nadruk gelegd op de zgn. 'interpretatieve vereiste' die veronderstelt dat wordt gepeild naar *de bedoeling* van de wetgever[113]. Het is in Nederland aan de administratie om zoals in België (zie *infra*), onder controle van de rechter te toetsen, of de door de rechtsonderhorige beoogde belastingbesparing daadwerkelijk in strijd is met wat de wetgever voor ogen stond bij het tot stand brengen van de regeling[114].

5.2.4. Tussenbesluit

44. In het licht van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 30 oktober 2013 dienen de algemene antimisbruikbepalingen te worden beschouwd als procedureregels die de wetgever bevoegd voor de 'dienst' van de belastingen, heeft ingevoerd om ervoor te zorgen dat de fiscale administratie in geval van fiscaal misbruik dat onder controle van de rechter, in individuele gevallen en *in concreto* door de administratie moet worden bewezen (via een specifiek uitgewerkt systeem van bewijs en tegenbewijs), haar de mogelijkheid biedt "de belastbare grondslag aldus *feitelijk* vast te stellen en de belastingberekening zodanig te herstellen dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden".

45. Aldus uitgelegd zijn de antimisbruikbepalingen geen interpretatieregels, en evenmin specifieke fiscale antiveinzingsbepalingen, doch een proceduremiddel dat de administratie in staat moet stellen fiscaal misbruik "op een efficiënte manier aan te pakken zonder de rechtszekerheid en het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg fundamenteel aan te tasten"[115] en de belasting te heffen in lijn met het doel van de ontweken fiscale wetsbepaling(en). Met deze bepalingen heeft de wetgever in het WIB 1992, het W.Reg. en het W.Succ. wetsbepalingen ingevoerd die erg verwant zijn met het leerstuk van *fraus legis* zoals dit in Nederland van toepassing is. Gelet op de extreme impact van dit leerstuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige en in het licht van de scheiding der machten (inzonderheid tussen enerzijds de fiscale wetgever en anderzijds de uitvoerende en de rechterlijke macht) is de toepassing van dit leerstuk in Nederland evenwel aan strakke voorwaarden gekoppeld. Een gevolg is dat het leerstuk in Nederland een erg beperkte toepassing kent. Het is bedoeld als *ultimum remedium* voor *extreme* situaties van 'legale' belastingontwijking.

46. Met de ruime invulling van het begrip 'dienst van de belasting' in artikel 5, § 4 Bijz.Fin.W. heeft het Grondwettelijk Hof alleszins een antwoord gegeven aan het bevoegdheidsrechtelijk vraagstuk en de exclusieve bevoegdheid bevestigd van de federale wetgever. Wel is erop gewezen dat deze exclusieve federale bevoegdheid niet geldt voor de 'gewestelijke' belastingen waarvoor de gewesten reeds eerder de 'dienst van de belasting' hebben overgenomen. In het bijzonder is daarbij gewezen op de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest. Aangenomen mag worden dat voor deze belasting de oude versie van de algemene antiontwijkingsbepaling van kracht is gebleven, tot het betrokken gewest dit zal hebben aangepast.

6. Draagwijdte van de algemene antimisbruikbepalingen in het licht van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel

6.1. Algemeen

47. In de zaken die hebben geleid tot het arrest van 30 oktober 2013 van het Grondwettelijk Hof werden m.b.t. de beweerde schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel twee middelen ingeroepen. Vooreerst werd opgeworpen dat dit beginsel zou zijn geschonden doordat artikel 167 van de programmawet tot wijziging van artikel 344, § 1 WIB 1992 een omkering van de bewijslast in het nadeel van de belastingplichtige met zich zou meebrengen en doordat deze bepaling het de administratie mogelijk zou maken rechtshandelingen te herdefiniëren, terwijl het uitsluitend aan de wetgever zou toekomen om de belastbare handelingen en de belastbare grondslag te bepalen[116].

Het tweede middel hield in dat de artikelen 167 en 168 van genoemde programmawet tot wijziging van respectievelijk artikel 344, § 1 WIB 1992 en artikel 18, § 2 W.Reg. het fiscaal legaliteitsbeginsel zouden schenden wanneer genoemde wetsbepalingen zo zou-

112. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 141.
113. C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, "Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België", *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2013, afl. 3, punt 5.1.; R.E.C.M. NIESSEN, "Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter", in P. KAVELAARS (ed.), '*Ongewenste belastingontwijking?*' *De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, EUR, 2013, 73-74.
114. Noteer trouwens dat in de Belgische administratieve circulaire de begrippen 'doel en strekking' van de wet enerzijds en 'doelstellingen' anderzijds ook worden gebruikt als synoniem: "Die twee vormen van fiscaal misbruik veronderstellen telkens dat er een strijdigheid is met de *doelstellingen* van de betrokken fiscale bepaling, d.w.z. *het doel en de strekking* van de betreffende bepaling moeten gefrustreerd zijn, als een bepaalde rechtshandeling niet belast zou worden, of als een rechtshandeling ertoe zou leiden dat een bepaald fiscaal voordeel genoten wordt" (Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, 28141, C.1.2.2.
115. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.4.1.
116. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.17.1.

den worden geïnterpreteerd dat de administratie de belastbare grondslag, de belasting of de uitzonderingen zou kunnen vaststellen door de feiten te wijzigen op basis waarvan de belasting wordt vastgesteld. In die interpretatie zou immers aan de uitvoerende of aan de rechterlijke macht de discretionaire bevoegdheid worden toegekend om autonoom te beslissen of er al dan niet dient te worden belast[117].

Beide middelen worden door het Grondwettelijk Hof verworpen.

48. De toepassing van de nieuwe fiscale algemene antimisbruikbepalingen zijn onderworpen aan verschillende voorwaarden en modaliteiten. Vooreerst is vereist dat een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, zijn gesteld met de bedoeling om aan de belasting te ontsnappen[118]. Vervolgens moet deze belastingontwijkingsintentie kwalificeren als fiscaal misbruik. Ten slotte wordt voorzien hoe de fiscale toestand van de belastingplichtige in geval van bewezen fiscaal misbruik moet worden herzien, nl. met de techniek van de niet-tegenstelbaarheid (zie eerste alinea van de betreffende wetsbepalingen) en moet aan het misbruik worden geremedieerd door de verrichting of het geheel van verrichtingen te onderworpen aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden (zie laatste alinea van dezelfde wetsbepalingen).

49. Het zijn deze strikte voorwaarden die voor het Grondwettelijk Hof van cruciaal belang zijn geweest om in zijn arrest van 30 oktober 2013 ertoe te besluiten dat de antimisbruikbepalingen verenigbaar zijn met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Zo schrijft het Hof – na eerst de betekenis van artikel 170, § 1 Gw. in herinnering te hebben gebracht[119] en onder verwijzing naar de voorbereidende werkzaamheden – dat de bestreden bepalingen het beginsel dat de belastingplichtige de minst belaste weg mag kiezen, niet fundamenteel aantasten en deze bepalingen waarvan de toepassing onderworpen is aan "verschillende strikte voorwaarden", enkel "grenzen" brengen aan dit beginsel[120] en verder schrijft het Hof in lijn met zijn rechtspraak over artikel 344, § 1 (oud) WIB 1992[121]: "Zodoende vormt de bestreden maatregel geen algemene machtigingsbepaling die de administratie toestaat bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen, maar is hij een bewijsmiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen. Het grondwettelijk wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist niet dat de wetgever op nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen, vermits zulks vanwege de aard zelf van het verschijnsel dat ermee wordt bestreden, onmogelijk is"[122].

Voormelde strikte toepassingsvoorwaarden en -modaliteiten worden hierna nader toegelicht.

6.2. De toepassingsvoorwaarden en -modaliteiten

6.2.1. Rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt met de bedoeling om aan de belasting te ontsnappen.

50. De teksten van de antimisbruikbepalingen maken – in tegenstelling tot voorheen – zeer duidelijk dat zij betrekking hebben op de rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt. De niet-tegenstelbaarheid betreft m.a.w. niet meer enkel de juridische kwalificatie van voormelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen, maar de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen zelf. Volgens de memorie van toelichting geldt bovendien de bepaling zowel voor verrichtingen die worden gesteld in het kader van het beheer van het privévermogen als voor verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer[123].

51. Voormelde uitbreiding van het toepassingsgebied van de niet-tegenstelbaarheid gaat gepaard met de invoering van het begrip 'fiscaal misbruik'. Het is vooral over de draagwijdte en invulling van dit begrip en de daarmee samenhangende bewijslastverdeling dat het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 30 oktober 2013 erg nuttige verduidelijkingen heeft aangebracht (zie *infra*, 6.2.2.).

52. Met het oog op de bespreking van het fiscale rechtsherstel – hetzij via negatie van de gestelde rechtshandelingen, hetzij middels conversie of herkwalificatie ervan (zie *infra*, randnrs. 76-79) – past het vooraf nader in te gaan op wat juist het voorwerp is van de 'niet-tegenstelbaarheid': de rechtshandeling(en) of de 'verrichting'. Deze vraag werd tijdens de voorbereidende werkzaamheden weliswaar opgeworpen, maar alsdusdanig niet beantwoord. De parlementaire stukken geven wel een aanwijzing van wat onder

117. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.17.2.
118. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.1.
119. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.18.
120. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.19.
121. GwH 24 november 2004, nr. 188/2004, *BS* 2 januari 2014, overweging B.3.5.
122. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.
123. MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53 2081/001, 113. Het weze herhaald dat de fiscale administratie ten aanzien van de eerste versie van de algemene antiontwijkingsbepalingen in art. 106, lid 2 W.Succ. had aangenomen dat zij enkel gold voor verrichtingen in de economische sfeer, Circ. nr. 11/1996, 20 november 1996.

verrichting moet worden verstaan[124]. Het zou gaan "om gewone materiële feiten zoals verplaatsingen van personen en verhuizingen van vennootschappen, die slechts uitvoering geven aan fundamentele vrijheden van de Europese Unie". Een rechtshandeling is minder ruim en wordt in de regel omschreven als "een handeling die vrijwillig wordt gesteld met het oog op juridische gevolgen"[125].

Inmiddels zijn in de rechtsleer met betrekking tot voormelde vraag uiteenlopende opvattingen ingenomen. Zo is door sommige auteurs verdedigd dat de niet-tegenstelbaarheid geen betrekking mag hebben op de verrichting omdat deze term te algemeen is en ook feitelijkheden treft. Daarbij worden dan voorbeelden genoemd als de fysieke verplaatsing van belastingplichtigen of de delokalisatie van activiteiten welke verrichtingen binnen de Europese Unie een legitieme uitoefening vormen van de EU-vrijheden[126]. Anderen nuanceren terecht dit standpunt en sluiten niet uit dat de niet-tegenstelbaarheid ook de handeling, de feiten of de verrichting achter de rechtshandeling kunnen treffen[127]. Immers, wanneer de niet-tegenstelbaarheid van een rechtshandeling de vorm kan aannemen van een loutere negatie van de rechtshandeling (zie *infra*), dan kan het niet anders dat deze niet enkel de door de rechtshandeling beoogde rechtsgevolgen treft, maar ook de gestelde handeling, feit of verrichting zelf.

Omgekeerd geldt echter dat als er geen rechtshandeling voorligt, de antimisbruikbepalingen geen toepassing kunnen vinden[128]. De vraag rijst echter wanneer er geen 'rechtshandeling' voorligt. Om dit verder te verduidelijken is het nuttig te wijzen op het onderscheid tussen enerzijds een rechtshandeling ('l'acte juridique') en anderzijds een rechtsfeit ('le fait juridique'). Feiten worden over het algemeen onderverdeeld in twee groepen: rechtens irrelevante feiten (bv. het regent, de zon schijnt) en rechtens relevante feiten (rechtsfeiten)[129]. De eerste categorie is in het kader van de antimisbruikbepalingen van geen belang. De tweede categorie kan daarentegen wel van belang zijn. Het gaat over feiten waaraan het recht gevolgen vastknoopt. Zij worden door W. VAN GERVEN onderverdeeld in drie subgroepen: 1. feiten (of toestanden) die intreden of bestaan buiten een specifiek aanwijsbaar menselijk handelen om, zoals de geboorte, de natuurlijke dood, de leeftijd; 2. feiten die het gevolg zijn van een concrete menselijke handeling waarmee het in het leven roepen van rechtsgevolgen *niet* wordt beoogd, zoals een onrechtmatige daad, het ergens gaan wonen waardoor men zonder het te willen rechtsbetrekkingen met zijn nieuwe buren doet ontstaan; en 3. feiten die het gevolg zijn van een menselijk handelen, waarmee het in het leven roepen van rechtsgevolgen wel degelijk wordt beoogd, zoals het sluiten van een overeenkomst, het erkennen van een natuurlijk kind, het maken van een testament. Alleen rechtsfeiten van de laatste groep zijn rechtshandelingen en kunnen bijgevolg relevant zijn voor de toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen. Het is evenwel duidelijk dat de scheidingslijnen tussen deze drie subgroepen niet altijd even duidelijk zijn. Zo vermeldt VAN GERVEN als voorbeeld dat iemands dood in de regel behoort tot de eerste groep, maar wanneer die dood het gevolg is van een onrechtmatige daad, behoort zij tot de tweede categorie van rechtsfeiten. Ook de scheiding tussen de tweede en de derde subgroep van rechtsfeiten is o.i. niet altijd even scherp. Dit is bijvoorbeeld het geval met de keuze van een domicilie (zie *infra*).

Aangezien de antimisbruikbepalingen geen vat hebben op rechtsfeiten die het gevolg zijn van een handelen van een mens of rechtspersoon die daarmee niet beoogt rechtsgevolgen in het leven te roepen, zouden zij in principe niet aan de orde kunnen komen voor het feit 'ergens te gaan wonen' (zie tweede subgroep van rechtsfeiten)[130]. Maar ook voor die beslissing geldt dat zij soms kwalificeert als rechtsfeit van de derde categorie. In de literatuur wordt in dit raam een onderscheid gemaakt tussen de beslissing 'zich ergens te vestigen' genomen door natuurlijke personen en door rechtspersonen. Voor rechtspersonen kan deze beslissing (bv. tot zetelverplaatsing) immers wel als een 'rechtshandeling' worden gezien[131]. Voor natuurlijke personen zou dit niet het geval zijn. Het is ons echter niet volledig duidelijk waarom de beslissing door een natuurlijke persoon om ergens (in een bepaalde gemeente en/of regio) te wonen *per se* steeds uitgesloten zou hoeven te zijn. Het is immers niet uitgesloten dat ook deze beslissing is ingegeven met het oog op bepaalde (bv. fiscale) rechtsgevolgen. De vraag of een rechtsfeit een rechtshandeling is (en behoort tot de derde subgroep van rechtsfeiten), is derhalve een vraag die niet *in abstracto* kan worden beantwoord. Zij veronderstelt telkens een beoordeling *in concreto* van de motieven van de persoon die de handeling heeft gesteld.

53. Voorts wordt in de literatuur terecht het standpunt ingenomen dat wanneer de toepassing van de antimisbruikbepalingen verder gaat dan het louter ne-

124. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/016, 73.
125. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, Brussel, Bruylant, 1939, nr. 17; S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 22.
126. L. DE BROE, "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *TFR* 2010, 339 evenals J. VAN DYCK, "Nieuwe meer volwassen algemene antimisbruikbepaling", *Fiscoloog* 2012, afl. 1284, 22 februari 2012, 4.
127. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 22.
128. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 122.
129. W. VAN GERVEN, "Algemeen Deel", in R. DILLEMANS en W. VAN GERVEN (eds.), *Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, Antwerpen, Standaard, 1973, 281, nr. 97.
130. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 122.
131. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 122-125; S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 22.

geren van een rechtshandeling, maar leidt tot een conversie of herkwalificatie, de belastingadministratie wel degelijk de *verrichting* moet eerbiedigen[132]. Deze vereiste geldt zeker wanneer het gaat over de niettegenstelbaarheid (met conversie of herkwalificatie) van een geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt[133]. De administratie vervangt dan de rechtshandelingen die de belastingplichtige(n) – per hypothese zonder simulatie – heeft verricht door (een) andere rechtshandeling(en) zonder evenwel te (mogen) raken aan de verrichting (zie ook *infra*, randnrs. 76-79)[134].

54. Ten slotte rijst ook de vraag wanneer men te maken heeft met een geïsoleerde rechtshandeling, dan wel met een geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt. Een aanwijzing kan worden teruggevonden in de voorbereidende werkzaamheden en in het arrest van het Grondwettelijk hof van 30 oktober 2013.

Er is sprake van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt in geval van een "*kunstmatige opsplitsing van een verrichting in opeenvolgende akten* die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking heeft en dus niet alleen indien zij binnen hetzelfde aanslagjaar vallen. Als de akten aldus over vele jaren worden gespreid, zal de administratie toch artikel 344, § 1 WIB 1992 mogen toepassen, als ze de *eenheid van bedoeling* tussen de akten aantoont. Daartoe moeten de opeenvolgende handelingen een reeks handelingen zijn die *van meet af aan* zijn opgevat als behorend tot een *ondeelbare keten*" (benadrukking door de auteur)[135].

55. Uit deze passage[136] kunnen twee voorwaarden worden afgeleid: de eenheid van *opzet* (*intentievereiste*) die van bij de aanvang aanwezig moet zijn (*voorbedachtheid*)[137] en de *kunstmatige* opsplitsing. De eerste voorwaarde houdt in dat het louter fiscaal voordeel van de verrichting zonder de voorbedachtheid niet volstaat. De tweede vereiste (kunstmatigheid) houdt in dat ten minste in het geheel van de verrichting er één of meer handelingen voorkomen die geen enkele betekenis hebben tenzij het ontwijken van belasting[138]. De vereiste van ondeelbaarheid hangt nauw samen met de voorbedachtheidsvereiste. Het komt erop neer dat de belastingplichtige vooraleer hij de eerste rechtshandeling stelt, ook reeds duidelijk voor ogen heeft dat hij tevens de daaropvolgende handelingen wil (laten) realiseren. Indien de administratie erin slaagt deze *eenheid van opzet* te bewijzen tussen opeenvolgende rechtshandelingen, dan kan zij artikel 344, § 1 WIB 1992 toepassen op de verschillende rechtshandelingen zelfs als die verspreid zijn over meerdere jaren.

56. Een klassiek voorbeeld van een kunstmatige opsplitsing van rechtshandelingen is het volgende: in plaats van een rechtstreekse huurovereenkomst van een onroerend goed tussen een bedrijfsleider en de vennootschap waarin hij bedrijfsleider is, wordt ter ontwijking van de herkwalificatieregel voorzien in artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992, eerst een huurovereenkomst gesloten tussen de bedrijfsleider met een derde vennootschap en vervolgens wordt voormeld onroerend goed door deze derde vennootschap onderverhuurd aan de vennootschap van de bedrijfsleider. Een ander voorbeeld betreft de operatie waarbij de rechtstreekse verhuur van een onroerend goed door een natuurlijke persoon aan zijn vennootschap (met als gevolg een taxatie op de werkelijke nettohuurprijs- en huurvoordelen) wordt opgesplitst doordat tussen de eigenaar en de uiteindelijke huurder (vennootschap) een huurder (natuurlijke persoon) wordt geschoven die aan de vennootschap onderverhuurt tegen een prijs die gelijk is aan de prijs waartegen hij zelf huurde. Als gevolg daarvan wordt de verhuurder enkel belast op basis van het kadastraal inkomen (art. 7, § 1, 2° a WIB 1992) en wordt de onderverhuurder belast op een divers inkomen (art. 90, 5° en 100, 1° WIB 1992) dat gelijk is aan het verschil tussen de twee werkelijk gevraagde huur- en onderhuurprijzen, hetgeen neerkomt op een nuloperatie[139].

6.2.2. Fiscaal misbruik: omschrijving en bewijslastregeling

57. Een belangrijke nieuwigheid die de wetgever in 2012 heeft aangebracht aan de antimisbruikbepalingen, betreft de introductie van het begrip 'fiscaal misbruik'. Zoals ook aangegeven door het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 30 oktober 2013 omvat de definitie van dit begrip in het tweede lid van artikel 344, § 1 WIB 1992, een objectief en een subjectief element[140].

132. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 22, *in fine*.
133. Zie hierover uitvoerig: D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", in *ALABASTER*, IFA Belgische Afdeling 1938-2013, Anthemis, 2013, 443-455.
134. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 22, *in fine*.
135. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/001, 113. Zie ook deels GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.4.1. Vgl. met het verslag van de Commissie voor Financiën en Begroting van de Kamer voorafgaand aan de totstandkoming van de wet van 22 juli 1993, *Parl.St.* Kamer 1992-1993, nr. 1072/8, 101-102. Vgl. ook Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, 28141, C.1.2.1.
136. D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", in *ALABASTER*, IFA Belgische Afdeling 1938-2013, Anthemis, 2013, 444-446.
137. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 205.
138. D. GARABEDIAN, "La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération'", in *ALABASTER*, IFA Belgische Afdeling 1938-2013, Anthemis, 2013, 447.
139. Over deze twee voorbeelden zie meer: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 58-59, met verwijzingen in voetnoten 114 en 119.
140. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.4.1.

A. Objectief element

58. Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandellingen kiest die hem toestaan zich in een toestand te plaatsen die *strijdig is met de doelstellingen* van een bepaling van het WIB 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten[141]. Het is niet betwist dat de bewijslast van dit objectief element volledig rust op de administratie[142]. De teksten van de antimisbruikbepalingen zijn hierover duidelijk. De administratie kan voor dit bewijs gebruik maken van alle bewijsmiddelen, met inbegrip van alle middelen van gemeen recht doch met uitzondering van de eed[143].

Volgens het Hof moet de strijdigheid met de doelstellingen van die fiscale bepaling worden begrepen in het licht van het begrip '*volstrekt kunstmatige constructie*'. Het Grondwettelijk Hof heeft dienaangaande ook aangegeven dat vereist is "dat de verrichting tot gevolg heeft aan de belasting te ontsnappen, hetzij door een belastingvoordeel te genieten, hetzij door zich buiten het toepassingsgebied van een belastingbepaling te plaatsen"[144] en "dat het aldus beschreven gevolg van de verrichting in strijd [dient te] zijn met de doelstellingen die met de betrokken fiscale bepaling worden nagestreefd, en *niet alleen maar vreemd* [*dienen*] *te zijn aan dergelijke doelstellingen*"[145] (benadrukking door de auteur). Dit laatste gelijkt sterk op de zgn. 'interpretatieve vereiste' die in de hiervoor besproken Nederlandse *fraus legis*-doctrine (zie randnrs. 40 en 41) wordt gesteld.

59. Verder brengt het Grondwettelijk Hof nog een andere belangrijke verduidelijking aan bij de door de administratie te bewijzen "strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de *betrokken* fiscale bepaling"[146]. De administratie kan deze strijdigheid "*enkel* vaststellen wanneer die doelstellingen op *voldoende duidelijke* wijze blijken *uit de tekst*, en in voorkomend geval, uit de *parlementaire voorbereiding* van de van toepassing zijnde wetsbepaling". Het Hof geeft verder aan dat "de administratie rekening moet houden met, onder meer, de algemene context van de relevante fiscale wetgeving, de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van de fiscale bepaling waarvan zij het misbruik aanvoert alsook met het eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan"[147] (benadrukking door de auteur).

60. Deze toelichting houdt o.m. verband met de *kenbaarheid* van de doelstellingen van de ontweken fiscale bepalingen (de *kenbaarheidsvereiste*). Zij is begrijpelijk in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel. Zoals hiervoor aangegeven wordt ook in Nederland het nodige belang gehecht aan deze kenbaarheidsvereiste (zie randnr. 41).

Noteer ook dat de analyse en het bewijs door de administratie van de doelstellingen van de ontweken bepaling(en) niet enkel van belang zijn bij het bewijs van het objectief element van het fiscaal misbruik, maar ook later bij het fiscaal herstel dat de administratie moet doorvoeren (zie *infra* randnr. 76). Bij bewezen fiscaal misbruik zal dit herstel immers moeten gebeuren overeenkomstig "*het doel*" van de wet alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden[148].

61. Uit de hiervoor aangehaalde toelichting van het Grondwettelijk Hof over de strijdigheid van de verrichting met de doelstelling van de fiscale bepaling kunnen verder de hierna volgende gevolgen worden afgeleid.

62. Vooreerst maakt het Hof duidelijk dat het moet gaan over de doelstellingen van de "*betrokken*" (ontweken) fiscale bepaling. De administratie kan zich met andere woorden niet beroepen op een strijdigheid met zeer algemene doelstellingen van de fiscale wetgeving, zoals bijvoorbeeld het algemene fiscale doel om financiële middelen te verzamelen om uitgaven te doen in het algemeen belang[149]. Voorts kan de antimisbruikbepaling ook niet worden ingeroepen indien de ontgaansmogelijkheid inherent is aan een door de wet gekozen systematiek en niet aan een 'specifieke' bepaling. Wanneer bijvoorbeeld de wetgever een onder-

141. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/001, 113-114; GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.4.1.
142. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/016, 69 (*in fine*); Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, 28141, C.1.2.3.; A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 309, nr. 22; S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 25, *in fine*.
143. De tekst luidt: "door vermoedens of andere in artikel 340 (resp. art. 185 W.Reg.) bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden". In de memorie van toelichting wordt erop gewezen dat naar alle waarschijnlijkheid het bewijsmiddel bij uitstek vermoedens zullen zijn (*Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/001, 113). Wellicht wijzen de woorden "en aan de hand van objectieve omstandigheden" op het belang dat 'feitelijke vermoedens' in deze bewijsvoering zullen spelen (vgl. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 199). Het is o.i. echter niet geheel duidelijk waarom de wetgever het nodig vond om in de antimisbruikbepalingen nogmaals expliciet te refereren aan de mogelijkheid van de administratie om de voor hem gangbare bewijsmiddelen te hanteren.
144. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014,overweging B.21.1; lid 1 alsook (anders geformuleerd) overweging 20.2, lid 2.
145. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.1, lid 2.
146. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.2.
147. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.2.
148. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 310, nr. 22.
149. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, 284 (ook verschenen in het Nederlands onder de titel *Fiscaal Misbruik*, Larcier, 2013, nr. 137; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, afl. 6483, 504; L. DE BROE, "Het 'doel van de wetgever', in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen", *TFR* 2012, afl. 427, 742; A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 310, nr. 22.

scheid maakt tussen personenbelasting en vennootschapsbelasting, kan de keuze van de belastingplichtige om zijn activiteit te verrichten hetzij als natuurlijke persoon dan wel als rechtspersoon onderworpen aan de vennootschapsbelasting, op zich alleen beschouwd, niet gezien worden als een fiscaal misbruik dat onder de algemene antimisbruikbepaling valt (vgl. met Nederland randnr. 40).

63. Voorts vereist het Hof m.b.t. de *kenbaarheid* dat de doelstellingen voldoende duidelijk moeten blijken uit de tekst zelf van de fiscale bepaling of ten minste uit de parlementaire voorbereiding ervan. De 'kenbaarheidsvereiste' kan bijgevolg worden gezien als een aansporing voor de wetgever om zo duidelijk mogelijk de doelstellingen van fiscale wetsbepalingen te expliciteren, in eerste instantie door een heldere en consistente redactie van de wetteksten zelf, en waar nodig aangevuld door ondubbelzinnige verduidelijkingen tijdens de parlementaire voorbereiding. Immers, hoe eenduidiger en explicieter de wetgever de doelstellingen van zijn wetgevend optreden doet blijken, des te efficiënter zullen de antimisbruikbepalingen kunnen worden ingeroepen in het bestrijden van fiscale misbruiken. Vanuit die optiek kunnen de antimisbruikbepalingen eveneens een stimulans zijn voor grondige parlementaire besprekingen.

Wanneer bijvoorbeeld tijdens de parlementaire voorbereiding van een fiscale wetsbepaling een bepaalde ontgaansmogelijkheid duidelijk werd besproken en de wetgever expliciet heeft aangegeven hier niet tegen te willen ingaan, lijkt het o.i. niet mogelijk dat de administratie achteraf de algemene antimisbruikbepalingen inroept tegen voormelde ontgaansmogelijkheid. De toepassing van de antimisbruikbepaling door de administratie is evenmin vanzelfsprekend wanneer de wetgever tijdens de parlementaire voorbereiding een ontgaansmogelijkheid wel heeft opgemerkt, doch heeft nagelaten hiermee expliciet rekening te houden bij de finale redactie van de fiscale bepaling. In die situatie zal de mogelijkheid voor de administratie om de antimisbruikbepaling succesvol in te roepen, o.m. afhangen van de duidelijkheid waarmee de wetgever zijn doelstellingen heeft geëxpliciteerd, maar ook van andere factoren. Zo vermeldt het Grondwettelijk Hof dat de administratie ook "rekening (zal) moeten houden met onder meer [...] de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van de fiscale bepaling waarvan zij het misbruik aanvoert"[150]. Hetzelfde geldt o.i. wanneer de ontgaansmogelijkheid zo evident is dat de wetgever redelijkerwijze met die mogelijkheid rekening heeft moeten houden en desondanks geen maatregel heeft getroffen om die mogelijkheid ongedaan te maken.

64. Uit de toelichting door het Grondwettelijk Hof kan o.i. ook worden afgeleid dat het moet gaan over doelstellingen die kenbaar moeten zijn uiterlijk op het ogenblik van de finale goedkeuring van de ontweken fiscale bepaling.

De identificatie van de doelstellingen van een wetsbepaling kan derhalve niet gebeuren op basis van documenten en toelichtingen die voortkomen van de administratie zelf[151] (bv. administratieve circulaires of ministeriële antwoorden op parlementaire vragen), die dateren van na de totstandkoming van de wet. De administratie kan zich met andere woorden niet zelf *a posteriori* de toelichting over de doelstellingen van een fiscale wetsbepaling bezorgen. Die toelichting moet *voldoende duidelijk* blijken uit het wetgevend proces zelf. Wanneer dit niet het geval is, kunnen de antimisbruikbepalingen door de administratie niet aangewend worden om aan dit 'onvoldoende duidelijk' wetgevende werk te remediëren. In het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel is dit ook niet meer dan vanzelfsprekend.

Omgekeerd kan de belastingplichtige uit het (langdurig) stilzitten van de wetgever tegenover een ontwijkingspraktijk die is ontstaan na de totstandkoming van de ontweken bepaling, niet afleiden dat de wetgever deze ontgaansmogelijkheid – hoewel strijdig met de doelstelling van de ontweken fiscale bepaling – toch zou hebben gevalideerd[152].

65. De antimisbruikbepalingen treffen ook fiscale misbruiken waarbij de belastingplichtige een belastingbesparing beoogt in strijd met de doelstellingen van *uitvoeringsbesluiten*. Het is daarom ook niet uitgesloten dat een aanwijzing van de doelstelling van een uitvoeringsbesluit desgevallend ook kan worden teruggevonden in het verslag aan de Koning zoals dit (soms) voorafgaat aan een uitvoeringsbesluit. Uiteraard moet de daarin verwoorde doelstelling in het licht van het legaliteitsbeginsel, wel volledig sporen met de doelstellingen die aan de grondslag liggen van de fiscale wetsbepaling waaraan dat besluit uitvoering geeft.

66. Een andere aanwijzing voor een situatie waarin de algemene antimisbruikbepaling niet kan worden ingeroepen, wordt door het Grondwettelijk Hof ook gezien in het bestaan van specifieke bepalingen die er reeds toe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan specifieke antimisbruikbepalingen die zeer duidelijke kwantitatieve grenzen vooropstellen (bv. de 5/1 ratio in de thin capitalization-bepaling van art. 198, 11° WIB 1992, de fictie-

150. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.2.
151. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 310, nr. 22.
152. Zie ook S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 18, *in fine*.

bepaling in art. 7 Vl.W.Succ. waarin sprake is van een termijn van drie jaar en zeven jaar of nog de termijn van drie jaar als bedoeld in art. 138/1 Vl.W.Reg ter beoordeling van gefaseerde schenkingen)[153]. Het komt ons voor – in het licht van de uitspraak van het Hof – dat de administratie de algemene antimisbruikbepaling niet kan inroepen om deze kwantitatieve drempels op te rekken.

67. Het voorgaande sluit echter niet uit dat de algemene antimisbruikbepalingen ook kunnen spelen als de wetgever een bepaalde vorm van belastingontwijking reeds met een specifieke (punctuele) antiontwijkingsbepaling heeft willen verijdelen. Het is immers mogelijk dat het fiscaal misbruik juist betrekking heeft op het frustreren van de doelstelling van deze specifieke antiontwijkingsbepaling. Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de hiervoor reeds aangehaalde huur-onderhuurconstructies om de herkwalificatieregel in artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992 te ontlopen (zie randnr. 56).

68. Verder rijst de vraag of de algemene antimisbruikbepaling in artikel 344, § 1 WIB 1992 een *relatieve* werking heeft en slechts kan worden toegepast wanneer de "*betrokken*" ontweken bepaling een bepaling is *van het WIB 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten.* De tekst van artikel 344, § 1 WIB 1992 is hierover expliciet: zij vermeldt duidelijk het ontwijken van fiscale bepalingen die zijn terug te vinden in het WIB 1992 of in de in uitvoering daarvan genomen besluiten. Hieruit lijkt te moeten worden afgeleid dat andere bepalingen niet zijn bedoeld[154]. Een recent voorbeeld van een dergelijke bepaling die niet is opgenomen in het WIB 1992 is artikel IV.70, § 3 van boek IV van het Wetboek Economisch Recht naar luid waarvan de boeten en dwangsommen opgelegd door de Belgische mededingingsautoriteit fiscaal niet aftrekbaar zijn[155]. Een gevolg van deze interpretatie is dat ook misbruik van internationale verdragen buiten de toepassingssfeer van de antimisbruikbepalingen vallen[156].

Tijdens de voorbereidende werken is door de minister van Financiën evenwel verklaard dat de draagwijdte van de bepalingen zich ook zouden moeten uitstrekken tot de bijzondere bepalingen[157]. Dit standpunt is nadien hernomen in de circulaire van 4 mei 2012[158]. Gelet op die uitdrukkelijke bedoeling, valt het te betreuren dat de wetgever bij de redactie van de antimisbruikbepalingen niet zorgvuldiger te werk is gegaan[159]. In het licht van de duidelijke tekst zelf van de antimisbruikbepalingen en gelet op de vergaande impact die deze bepalingen in het licht van het rechtszekerheidsprincipe kunnen hebben op de fiscale situatie van de belastingplichtigen, komt het ons voor dat een strikte interpretatie van de antimisbruikbepalingen zich opdringt. Het komt o.i. uitsluitend aan de wetgever toe om deze onzorgvuldigheid recht te zetten.

Voor artikel 18, § 2 W.Reg. respectievelijk artikel 106, lid 2 W.Succ. geldt een vergelijkbare *relatieve* werking en geldt *mutatis mutandis* dat deze algemene antimisbruikbepalingen slechts kunnen worden ingeroepen wanneer de "betrokken" fiscale bepaling een bepaling is van het Wetboek der Registratierechten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten respectievelijk een bepaling is van het Wetboek der Successierechten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

In het licht van voormelde relatieve werking is het alleszins duidelijk dat de antimisbruikbepalingen niet dienstig kunnen zijn om belastingontwijking ongedaan te maken die buiten hun respectieve werkingssfeer liggen, inzonderheid buiten het domein van de inkomstenbelastingen, de registratierechten en de successierechten. Zo kunnen zij niet worden ingeroepen om bijvoorbeeld het ontwijken van lokale belastingen ongedaan te maken.

69. Ten slotte spreekt het voor zich dat de administratie de antimisbruikbepalingen niet kan inroepen wanneer de wetgever met een bepaalde fiscale bepaling zelf een belastingbesparende doelstelling ten gunste van de belastingplichtige voor ogen had, met de *enkele* overweging dat de belastingplichtige de voorziene belastingbesparing realiseert. In dat geval frusteert de belastingplichtige immers de doelstelling van de wetgever niet[160]. Men denkt bijvoorbeeld aan de verschillende belastingvoordelen (inz. belastingverminderingen) die de wetgever in het kader van de personenbelasting heeft voorzien om het lange termijnsparen aan te moedigen, of nog de fiscale voordelen die worden voorzien zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting om bepaalde investeringen te bevorderen (bv. de investeringsaftrek).

De situatie is uiteraard anders wanneer de belastingplichtige zich 'bezondigt' aan de tweede vorm van fiscaal misbruik en daarbij aanspraak wil maken op een belastingvoordeel in strijd met de doelstellingen van de bepaling die dat voordeel toekent.

153. Zie wat dit laatste voorbeeld betreft ook Circ. nr. 5/2013, 10 april 2013, sub B.1.
154. In die zin: T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 137; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, (493), 498.
155. Voor nog enkele andere voorbeelden, zie: T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 138.
156. In die zin: T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 138.
157. Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/016, 39.
158. Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, C.1.2.2.
159. Zie ook S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 20.
160. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 20.

B. Subjectief element

70. Het subjectieve element houdt in dat de *belastingplichtige* de betreffende rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen, kiest met als enig doel het verkrijgen van een belastingvoordeel[161].

Er kan bijgevolg slechts sprake zijn van fiscaal misbruik wanneer de belastingontwijkende rechtshandeling is gesteld door de belastingplichtige zelf. De belastingadministratie kan met andere woorden niet optreden tegen een belastingplichtige die de betwiste rechtshandeling niet zelf heeft gesteld, ook niet als hij finaal de begunstigde is van het belastingontwijkend effect ervan[162]. Zo is bijvoorbeeld in het kader van successierechten en testamenten de testator niet de belastingplichtige. Bijgevolg kunnen testamentaire bepalingen niet onder de toepassing vallen van de in artikel 106 W.Succ. voorziene antimisbruikbepaling[163].

Over het subjectieve element schrijft het Grondwettelijk Hof verder dat om als fiscaal misbruik te worden aangemerkt "de verrichting *uitsluitend* moet zijn gemotiveerd door de zorg de belasting te ontwijken of dat *op een dermate essentiële wijze* moet zijn dat de eventuele andere doelstellingen van de verrichting als verwaarloosbaar of zuiver kunstmatig moeten worden beschouwd, niet alleen op economisch vlak, maar ook gelet op andere, met name persoonlijke of familiale, relevante overwegingen"[164].

(i) Betekenis van de asymmetrische formulering van de twee vormen van fiscaal misbruik

71. Een eerste aandachtspunt betreft de zgn. asymmetrie in de omschrijving van de twee vormen van fiscaal misbruik wat betreft het intentioneel element dat wordt vereist naargelang de verrichting erop gericht is een fiscale bepaling te ontwijken enerzijds en naargelang de verrichting erop gericht is een belastingvoordeel te genieten anderzijds. Zoals opgemerkt in de literatuur[165] lijkt de tekst van de antimisbruikbepaling in het geval van een misbruik gericht op het bekomen van een fiscaal voordeel in tegenstelling tot wat geldt voor de eerste vorm van misbruik, te voorzien in een supplementaire vereiste door te stellen dat de administratie moet bewijzen dat het bekomen van het belastingvoordeel het wezenlijk doel is van de verrichting. Volgens het Grondwettelijk Hof is er evenwel geen asymmetrie: "Hoewel de bestreden bepalingen verschillend zijn geformuleerd wat betreft de objectieve en de subjectieve voorwaarde van het fiscale misbruik, blijkt in dat opzicht uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet voldoende dat de wetgever *eenzelfde* betekenis heeft willen geven aan die voorwaarden, ongeacht het feit dat de verrichting tot gevolg heeft dat men aan de toepassing van de betrokken fiscale bepaling ontsnapt of aanspraak maakt op een belastingvoordeel dat bij die laatste wordt toegekend."[166].

(ii) Bewijslastregeling

72. In de memorie van toelichting staat over de bewijslastverdeling het volgende te lezen: "Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling of dit geheel van rechtshandelingen kiest met als wezenlijk doel het verkrijgen van het belastingvoordeel [...]. Het gaat met andere woorden om rechtshandelingen die alleen worden uitgevoerd om belastingen te ontwijken. Dit 'subjectieve element' moet echter niet door de fiscale administratie worden vastgesteld teneinde het bestaan van een fiscaal misbruik te bewijzen."[167]. Het is echter onjuist om hieruit af te leiden dat de administratie enkel een bewijslast heeft inzake het objectieve element van het fiscaal misbruik, en niet inzake het subjectieve element. In de memorie van toelichting staat immers verder: "van de administratie kan niet worden gevraagd dat hij aantoont dat de vormkeuze *uitsluitend* door fiscale motieven bepaald is geworden. Dit zou neerkomen op een onmogelijke bewijslast voor de administratie" (benadrukking door de auteur). De wetgever heeft m.a.w. enkel willen benadrukken dat de administratie niet hoeft aan te tonen dat de belastingplichtige uitsluitend fiscale motieven had. Dat de belastingplichtige fiscale motieven had, moet de administratie echter wel aantonen.

Dit blijkt ook uit het arrest van het Grondwettelijk Hof van 30 oktober 2014[168]: "Het komt allereerst de administratie toe aan te tonen dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, heeft gekozen die in tegenspraak is met de doelstellingen van een duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling *(nvda: dit is het bewijs van het objectief element, zie supra)* en waarvan het *doorslaggevende, zo niet exclusieve*

161. *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53/2081/001, 114; J. VAN DYCK, "Nieuwe meer volwassen algemene antimisbruikbepaling", *Fiscoloog* 2012, afl. 1284, 22 februari 2012, 4.
162. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 128; N. GEELHAND DE MERXEM, "Is het gebruik van de Casman-clausule een fiscaal misbruik?", in R. BARBAIX, N. CARETTE (eds.), *Tendensen Vermogensrecht 2014*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 259, nr. 24.
163. Zie Circ. nr. 5/2013, 10 april 2013, sub B. Noteer dat art. 18, § 2 W.Reg., waarnaar art. 106, lid 2 W.Succ. verwijst, handelt over 'belastingschuldige' en niet 'belastingplichtige', zoals dit laatste begrip wordt gehanteerd in art. 344, § 1 WIB 1992. In de circulaire nr. 5/2013 wordt evenwel gesproken over 'belastingplichtige' en wordt m.a.w. geen belang gehecht aan het onderscheid belastingplichtige en belastingschuldige. Ook het Grondwettelijk Hof heeft in zijn arrest nr. 141/2013 van 30 oktober 2013 (B.20.3) aangegeven dat aan deze terminologische verschillen geen belang moet worden gehecht (zie *infra*, randnr. 71).
164. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3.
165. L. DE BROE, "Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling: wordt bazooka scherpschutterswapen?", *Fisc.Act*. 2012, afl. 7, 16 februari 2012, 1-5.
166. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.2. lid 2. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, 311, nr. 23.
167. MvT, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, 114.
168. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 3.

motief erin bestaat de belasting te ontwijken, zonder dat zij, in dat stadium noodzakelijkerwijs rekening hoeft te houden met de eventuele andere redenen waarom de belastingplichtige heeft kunnen beslissen een dergelijke verrichting tot stand te brengen, en die de fiscus kan negeren. De bewijslast ligt derhalve in de *eerste plaats* bij de administratie.".

73. Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat in een eerste fase de administratie een dubbele bewijslast draagt: het objectief element én het subjectief element. Wat dit laatste betreft wordt echter wel aangegeven dat de administratie zich in die eerste fase nog niet moet bezig houden met de vraag of de belastingplichtige mogelijk nog andere motieven had dan het ontwijken van belastingen. Zoniet zou de administratie inderdaad een negatief bewijs moeten leveren.

Slechts nadat in deze eerste fase de administratie het gevraagde bewijs als hiervoor beschreven, heeft geleverd, komt het aan de belastingplichtige toe om desgevallend aan te tonen dat zijn keuze voor de betwiste verrichting door eventuele andere motieven dan het ontwijken van belasting (of het bekomen van het belastingvoordeel) is verantwoord[169]. Deze "eventuele andere doelstellingen van de verrichting" mogen echter niet "als verwaarloosbaar of zuiver kunstmatig" zijn te beschouwen"[170]. Aldus kan de belastingplichtige aantonen dat de eventuele belastingbesparing niet het uitsluitende of dermate essentiële motief was van zijn handelen. Dit laatste impliceert dat ook van de belastingplichtige geen negatief bewijs wordt gevraagd. Van hem wordt helemaal niet gevraagd aan te tonen dat hij helemaal geen belastingbesparend motief had.

74. Het weze herhaald dat deze andere motieven "niet alleen op economisch vlak hoeven te liggen, maar ook gelet op andere, met name persoonlijke of familiale, relevante overwegingen"[171] betrekking kunnen hebben.

Gelet op het *relatief* karakter van de algemene antimisbruikbepalingen (zie *supra*, randnr. 68) is het niet noodzakelijk dat het tegenbewijs dat de belastingplichtige mag leveren steeds *niet-fiscaal* hoeft te zijn. Het kan ook betrekking hebben op het ontwijken van een andere belasting dan degene die is bedoeld door de algemene antimisbruikbepaling die de administratie inroept. De tekst van de antimisbruikbepalingen heeft het immers over "andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen, respectievelijk registratierechten en successierechten". Zo kan bijvoorbeeld het ontwijken van lokale belastingen o.i. een geldig motief zijn dat als tegenbewijs kan gelden (zie randnr. 67 *in fine*). Dit ligt ook in lijn met het arrest van het Grondwettelijk Hof van 30 oktober 2013[172] naar luid waarvan de antimisbruikbepalingen "geen afbreuk doen aan het beginsel dat de belastingplichtige de minst belaste weg mag kiezen, en zulks ondanks de grenzen die daaraan worden gesteld [...] zonder dat beginsel fundamenteel aan te tasten [...]".

In het licht van het voorgaande besluit het Grondwettelijk Hof dat voormelde regeling van bewijs en tegenbewijs als zodanig *geen omkering van de bewijslast* inhoudt die strijdig zou zijn met het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel, maar enkel een *aanpassing* van de bewijslast[173].

75. Wanneer de administratie het fiscale motief heeft kunnen aantonen zoals hiervoor beschreven en de belastingplichtige daaropvolgend het vereiste tegenbewijs niet kan leveren, is het fiscaal misbruik bewezen. Volgens het Grondwettelijk Hof is er zeker fiscaal misbruik wanneer blijkt dat de verrichting *uitsluitend* is gemotiveerd door de zorg belasting te ontwijken. Dit is het geval wanneer de verrichting op "een dermate essentiële wijze" door een belastingontwijkend motief is ingegeven "dat de eventuele andere doelstellingen van de verrichting als verwaarloosbaar of zuiver kunstmatig moeten worden beschouwd"[174].

Het komt mij voor dat deze invulling door het Grondwettelijk Hof sterk aanleunt met wat in Nederland geldt (zie randnr. 37, inzonderheid voetnoot 101). Daar geldt eveneens dat de belastingontwijking de enige, althans volstrekt overwegende of doorslaggevende beweegreden moet zijn geweest voor de belastingplichtige voor het aangaan van de desbetreffende handeling. De andere doelstellingen zijn als 'verwaarloosbaar' of 'zuiver kunstmatig' te beschouwen wanneer daaraan *geen zelfstandige* betekenis kan worden gegeven los van het fiscaal verijdelingsmotief.

(iii) Herstel van het bewezen fiscaal misbruik

76. In geval van bewezen fiscaal misbruik komt het aan de administratie toe om dit misbruik te "herstellen".

Alvorens hierop nader in te gaan moet vooraf gewezen worden op een terminologisch verschil tussen artikel 344, § 1 WIB 1992 en artikel 18, § 2 W.Reg. Inzake inkomstenbelastingen wordt "de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof

169. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 4.
170. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 1 en lid 3.
171. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 1.
172. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.19.
173. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 5.
174. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.20.3, lid 1 en lid 3.

het misbruik niet heeft plaatsgevonden". Inzake registratie- en (indirect) successierechten is de formulering iets anders en wordt bij niet leveren van het tegenbewijs "de verrichting onderworpen aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden". Elke verwijzing naar de belastbare grondslag en de berekening van de belasting werd in deze zinsnede achterwege gelaten. In het licht van de uitspraak van het Grondwettelijk Hof van 30 oktober 2013[175] lijkt aan dit terminologisch verschil geen bijzondere betekenis te moeten worden gegeven[176].

77. Van belang is dat wordt teruggekoppeld naar de hiervoor besproken kwalificatie die het Grondwettelijk Hof heeft gegeven aan de antimisbruikbepalingen (zie *supra* randnr. 26 *in fine*). Volgens het Hof is de "antimisbruikbepaling immers een *procedureregel* met betrekking tot de bewijsvoering [...] die het mogelijk maakt de *belastbare grondslag feitelijk* vast te stellen" (benadrukking door de auteur)[177].

Het gaat bijgevolg over de mogelijkheid voor de administratie om de belastbare grondslag *feitelijk* vast te stellen ten einde in hoofde van de belastingplichtige die het fiscaal misbruik heeft begaan, te komen tot een *herstel* van dit fiscaal misbruik en met als finaliteit de verrichting in zijnen hoofde te onderwerpen aan een belastingheffing in lijn met de ontweken fiscale bepaling (i.e. "alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden").

Samengevat komt dit erop neer dat de administratie in geval van bewezen fiscaal misbruik gepleegd door een belastingplichtige, de ontweken fiscale bepaling(en) in zijnen hoofde dient toe te passen alsof het misbruik niet heeft plaats gevonden. Om dit doel te bereiken zal de gestelde 'rechtshandeling' of 'het geheel van 'rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt' vanuit fiscaal oogpunt, worden 'herbekeken' door de administratie. De techniek die hiertoe wordt gehanteerd is de 'niet-tegenstelbaarheid' die kan uitmonden in hetzij het volledig negeren (substitutie door *nihil*) van de gestelde rechtshandeling zodat de belasting in overeenstemming met de doelstelling van de ontweken fiscale wetgever wordt geheven alsof die rechtshandeling niet had plaatsgevonden, hetzij – met hetzelfde oogmerk – in de conversie of herkwalificatie van de gestelde rechtshandelingen.

Ultiem zal door de toepassing van de antimisbruikbepalingen de ontweken wetsbepaling worden toegepast, als was de toestand van de belastingplichtige geweest zoals in die bepalingen beoogd[178] en zonder dat de niet-fiscale juridische gevolgen soortgelijk moeten zijn. Zoals hiervoor reeds aangegeven zal de administratie wanneer de toepassing van de antimisbruikbepalingen verder gaat dan het louter negeren van een rechtshandeling en leidt tot een conversie of herkwalificatie, wel respect moeten opbrengen voor de verrichting die met de rechtshandeling(en) werden tot stand gebracht.

Het dient echter te worden benadrukt dat dit 'herbekijken' van de fiscale situatie in hoofde van de belastingplichtige die het misbruik heeft gepleegd, geen enkele invloed heeft op de civielrechtelijke gevolgen van de door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling(en) die verder ongemoeid worden gelaten.

78. Verder is het o.i. duidelijk dat de niet-tegenwerpelijkheid door de administratie enkel inroepbaar is tegen die partij (of partijen) die zich aan fiscaal misbruik 'schuldig' heeft (hebben) gemaakt. Er is immers maar sprake van fiscaal misbruik en niet-tegenwerpelijkheid ten aanzien van die belastingplichtige die middels de *door hem* gestelde rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen eenzelfde verrichting tot stand brengt waarbij hij *zichzelf* in strijd met de doelstelling van een fiscale bepaling buiten het toepassingsgebied van die bepaling geplaatst heeft (of in geval van een fiscaal voordeel: zichzelf in strijd met doelstelling van een fiscale bepaling binnen de toepassing van die bepaling geplaatst heeft)[179]. De antimisbruikbepalingen zullen daarom in de regel een *asymmetrische* toepassing kennen die enkel de belastingplichtige treft die het fiscaal misbruik heeft begaan[180]. In bepaalde literatuur is daarom ten onrechte het standpunt ingenomen dat het herstel van het fiscaal misbruik symmetrisch zou moeten worden toegepast in hoofde van alle partijen die bij de verrichting betrokken zijn, zelfs als hen geen fiscaal misbruik kan worden verweten[181]. Een dergelijke veralgemeende 'symmetrische' toepassing van de antimisbruikbepaling in hoofde van alle par-

175. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overwegingen B.4.1 (laatste alinea), B.4.2. en B.4.3. j° overweging B.20.2 alinea 2 en overweging B.20.4. Zie ook T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 208.
176. S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 21, die verwijzend naar de voorbereidende werkzaamheden aangeeft dat men zich niet moet blind staren op deze terminologische verschillen. Zie ook: L. DILLEN, "Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen", *AFT* 2013, afl. 1, (15), 16, nr. 5.
177. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.15.3, j° overweging 20.4.
178. Zie ook S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, nr. 21, *in fine*.
179. Overtuigend: L. DILLEN, "Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen", *AFT* 2013, afl. 1, (15), 17, nr. 10.
180. L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelastingen, registratierechten en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11 (4), 14, nr. 28.
181. Vgl. met de rechtspraak van het Hof van Cassatie naar luid waarvan de administratie de niet-tegenwerpelijkheid *kan* vorderen wanneer de belastingplichtige met het oogmerk belastingen te ontwijken (subjectief element) een rechtshandeling stelt die een schending uitmaakt van een niet-fiscale regel van openbare orde (objectief element) (Cass. 5 maart 1999, *FJF*, No. 1999/93 en Cass. 16 oktober 2009, *FJF*, No. 2010/34). Ook in deze uitspraken laat het Hof van Cassatie ruimte voor een asymmetrische toepassing van de niet-tegenwerpelijkheid. Een rechtshandeling die in strijd is met een wetsbepaling van openbare orde wordt niet steeds door alle daarbij betrokken partijen gesteld met een belastingontwijkende intentie. De niet-tegenwerpelijkheid is daarom door de administratie slechts vorderbaar tegen die belastingplichtige die met de intentie belastingen te ontwijken, een niet-fiscale wetsbepaling van openbare orde schendt. Tegen partijen

tijen die bij de verrichting zijn betrokken – ook al hebben zij per hypothese geen fiscaal misbruik begaan – zou o.i. in het licht van het legaliteitsbeginsel, ongrondwettelijk zijn omdat zij ertoe zou leiden dat de antimisbruikbepalingen worden toegepast op belastingplichtigen die er niet door zijn bedoeld.

Nemen we opnieuw het voorbeeld van de bedrijfsleider (natuurlijke persoon) A die per hypothese zonder veinzing een onroerend goed wil verhuren aan vennootschap C waarin hij bedrijfsleider is. Om de negatieve fiscale gevolgen te vermijden van een rechtstreekse verhuur als gevolg van de herkwalificatieregel van artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992) verhuurt hij het onroerend goed aan een derde vennootschap B die het op zijn beurt verhuurt aan de vennootschap C. Hoewel civielrechtelijk de huur- onderhuurovereenkomsten overeind blijven, zal de administratie bij een bewezen fiscaal misbruik in hoofde van A moeten overgaan tot het herstel dat door artikel 344, § 1 wordt opgelegd: nl. door in hoofde van A de door hem gestelde rechtshandelingen te 'herbekijken' ten einde te komen tot een belastingheffing alsof de fiscale bepaling (i.c. art. 32, lid 2, 3° WIB 1992) die enkel van toepassing is op een rechtstreekse verhuring van de bedrijfsleider aan zijn vennootschap, toch toepasselijk is. Een gevolg zal zijn dat de administratie bij het belasten van A de verhuur aan de tussenvennootschap zal beschouwen als haar niet-tegenstelbaar, waardoor er wat A betreft, toepassing zal worden gemaakt van artikel 32, lid 2, 3° WIB 1992 op de door A ontvangen huurgelden alsof die werden bekomen uit een rechtstreekse huur aan C, met dienovereenkomstig de herkwalificatie van een gedeelte van de huurprijs en -voordelen tot bezoldiging van bedrijfsleiders. In hoofde van B en C aan wie per hypothese geen fiscaal misbruik (en *a fortiori* ook geen simulatie) kan worden toegerekend, blijven de werkelijke rechtshandelingen (huur-onderverhuur) onverkort gelden zowel fiscaal- als civielrechtelijk.

79. Aangezien de antimisbruikbepalingen geen algemene machtiging geven aan de belastingadministratie om de belastbare grondslag te 'herbekijken', doch dit slechts toelaat onder de hiervoor besproken strikte voorwaarden in specifieke gevallen van fiscaal misbruik, is er volgens het Grondwettelijk Hof geen schending van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel. Dit beginsel in fiscale zaken vereist volgens het Hof "niet dat de wetgever op nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen, vermits zulks vanwege de aard zelf van het verschijnsel dat ermee wordt bestreden, onmogelijk is"[182].

7. De bevoegdheid van de dienst voor voorafgaande beslissingen

80. Met het oog op rechtszekerheid kan de belastingplichtige voor alle soorten belastingen, zowel directe als indirecte, een voorafgaande beslissing vragen aan de FOD Financiën[183]. Bedoeld zijn alle staatsbelastingen en alle gewestelijke belastingen waarvoor de Staat de inning en de invordering verzekert. Deze voorafgaande beslissingen worden genomen door de dienst voor voorafgaande beslissingen (DVB) die daarbij handelt als administratieve overheid[184]. De oprichting van deze dienst en zijn werkingsmodaliteiten zijn bepaald door de Koning[185]. Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de DVB overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Alle belastingplichtigen, zowel particulieren als vennootschappen beschikken over de mogelijkheid om van de fiscus een akkoord te verkrijgen over de wijze waarop hij de wet zal toepassen ten opzichte van om het even welk nog niet ten uitvoer gelegd project. In bepaalde gevallen kan geen voorafgaande beslissing worden gegeven, zoals wanneer de aanvraag betrekking heeft op een bestaand fiscaal geschil, op een probleem van invordering of vervolging, enz. Een meer concrete opsomming van de materies en bepalingen die ingevolge hun aard geen voorwerp kunnen uitmaken van een voorafgaande beslissing, werd opgenomen in het KB 17 januari 2003[186]. Zo bepaalt artikel 1, 3° van voormeld KB dat de DVB onder meer geen uitspraak kan doen over: "3° de aangifte, het onderzoek en de controle, *het gebruik van bewijsmiddelen*, *de aanslagprocedure*, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen" (cursivering door de auteur).

81. Op de vraag of, en zo ja in welke mate, de DVB bevoegd is zich uit te spreken over vragen die verband houden met de toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen, is tijdens de voorbereidende werk-

bij de rechtshandeling die deze bedoeling niet hebben gehad, mag de niet-tegenwerpelijkheid niet gevorderd worden. (B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (25), 47-48.

182. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.21.1.
183. Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (inzonderheid de artikelen 20 tot 28). Inwerkingtreding 1 januari 2003 (art. 1 KB 9 januari 2003).
184. Wet 21 juni 2004.
185. KB 13 augustus 2004, zoals laatst gewijzigd bij KB 3 maart 2010, *BS* 18 augustus 2004, ed. 2 resp. *BS* 9 maart 2010, ed. 2.
186. *BS* 31 januari 2003, ed. 3.

zaamheden ook ingegaan[187]. Daarbij wordt gewezen op de weerslag van voormeld artikel 1, 3° KB 17 januari 2003. In de memorie van toelichting komt men tot de volgende conclusie: "Op zich zal de dienst voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken zich dus niet kunnen uitspreken over het feit of de administratie al dan niet de antimisbruikbepaling zal toepassen".

82. Meteen daarop volgend wordt in dezelfde memorie van toelichting aan de DVB echter toch een zekere rol toegedacht: "Wel zal die dienst een beslissing kunnen nemen over de keuze voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelngen die haar door de belastingplichtige wordt voorgelegd. De dienst zal zich dus kunnen uitspreken over het feit of de keuze voor de voorgenomen rechtshandeling(en) of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen, door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van de belastingen. Het akkoord van deze dienst met de keuze van de belastingplichtige voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen impliceert dat deze niet meer in vraag kan worden gesteld in het kader van de voorliggende bepaling, voor zover alle verrichtingen werden uitgevoerd zoals ze in het voorafgaand akkoord zijn vervat"[188].

83. In het Kamerverslag wordt in lijn met de memorie van toelichting vermeld dat de DVB "zich niet (kan) uitspreken over de toepassing van de antimisbruikbepaling, aangezien deze deel uitmaakt van de belastingaanslagprocedure, die plaatsvindt nadat de verrichting tot stand is gebracht. De Dienst zal er zich wel over kunnen uitspreken of de keuze voor de voorgenomen rechtshandeling(en) of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen, door andere motieven dan belastingontwijking is ingegeven"[189].

Een vergelijkbaar standpunt is ingenomen in de administratieve circulaire van 4 mei 2012[190].

84. Een jaar later heeft de minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag een veel duidelijker standpunt ingenomen dat o.i. ook coherenter is met de inhoud van de nieuwe antimisbruikbepalingen[191]. De minister herhaalt eerst – in lijn met de voorbereidende werkzaamheden – dat de DVB wel een beslissing kan nemen over het feit of de "*keuze*" voor de voorgenomen rechtshandeling(en) of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van belasting. Een eventueel akkoord van de DVB met de door de belastingplichtige gemaakte "*keuze*" om een bepaalde rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen te stellen, houdt in dat de DVB deze keuze nadien niet meer in vraag kan stellen in het kader van de nieuwe antimisbruikbepalingen voor zover alle verrichtingen werden uitgevoerd zoals ze in de voorafgaande beslissing zijn vervat. De minister schrijft: "Met deze "keuze" wordt in feite verwezen naar de keuze van de belastingplichtige voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van een fiscale bepaling en het objectief element van fiscaal misbruik uitmaakt. Het is enkel dit objectief element van fiscaal misbruik dat de administratie moet bewijzen, terwijl het aan de belastingplichtige toekomt aan te tonen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van belastingen. *Alvorens dat de belastingplichtige dit tegenbewijs dient te leveren, moet er dus eerst door de administratie worden vastgesteld dat er wel degelijk van fiscaal misbruik sprake is.* Indien door een belastingplichtige uitsluitend aan de DVB mag worden gevraagd te bevestigen dat een bepaalde rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen door andere dan fiscale motieven is verantwoord, zou dit kunnen geïnterpreteerd worden als het impliciet erkennen van het feit dat deze rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen als fiscaal misbruik moeten worden aangemerkt, wat uiteraard niet voor de nodige rechtszekerheid zorgt. Bovendien ligt de initiële bewijslast inzake fiscaal misbruik bij de administratie, *zodat het dan ook logisch is dat alvorens de DVB zich uitspreekt over de kwaliteit van het door de belastingplichtige te leveren tegenbewijs, zij moet kunnen vaststellen of er wel degelijk van fiscaal misbruik sprake is.*"[192] (benadrukking door de auteur).

Het standpunt van de minister kan o.i. best als volgt worden begrepen: alvorens de DVB zich over de concrete toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen kan uitspreken in het door de belastingplichtige voorgelegde geval, moet de DVB[193] eerst onderzoeken of er sowieso wel sprake is van een optreden van de belastingplichtige dat in *strijd is met de doelstel-*

187. MvT *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, 111-112.
188. MvT *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/1, 111-112.
189. Kamerverslag *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/16, 38-39, nr. 10.
190. Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, C.2.1.
191. Antwoord van de minister van Financiën van 2 augustus 2013 op Parl.Vr. nr. 190 WOUTERS 7 maart 2013, *Vr. en Antw.* Kamer 2012-2013, nr. 53/124, 19 augustus 2013, 498-501.
192. De minister verwijst in dat verband ook naar het antwoord van staatssecretaris Hendrik Bogaert van 15 mei 2012 op de mondelinge parlementaire vraag nr. 11667 van Olivier Henry: "le service des décisions anticipées peut donner un accord sur le fait qu'un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques n'est pas de nature à générer un acte qui pourrait être qualifié d'abus fiscal" (*Integraal Verslag* Kamer, 2011/2012 Commissie voor Financiën en Begroting, 15 mei 2012, CRIV 53 COM 485, 47).
193. In de Franstalige doctrine is de vraag opgeworpen of de minister van Financiën in zijn antwoord niet eerder bedoelde dat de fiscale administratie en niet de DVB het onderzoek naar fiscaal misbruik zou moeten verrichten. De Franstalige tekst van het antwoord van de minister is hierover inderdaad niet duidelijk. Zie hierover A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, (296), 321: deze auteur komt o.i. echter terecht tot de conclusie dat de minister de DVB voor ogen heeft gehad.

lingen van een fiscale bepaling (objectief element). De beantwoording van de vraag van de belastingplichtige vereist m.a.w. een voorafgaande beoordeling door de DVB of er sprake is van enige strijdigheid met de doelstelling van een fiscale bepaling.

Deze opvatting ligt ook in lijn met het standpunt van het Grondwettelijk Hof dat o.i. in de antimisbruikbepalingen meer ziet dan een loutere bewijsregel (zie *supra*, randnrs. 26 e.v.). Het valt dan ook te betreuren dat na de invoering van de algemene antimisbruikbepalingen, het KB van 17 januari 2003 nog niet is aangepast om hierover elke twijfel weg te nemen[194].

Als er één aangelegenheid is waarin de DVB nuttige diensten kan leveren om meer rechtszekerheid aan de belastingplichtigen te bieden, dan is het wel de toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen[195].

85. Een bijzonder aandachtspunt betreft ook de vraag hoe de op federaal niveau georganiseerde DVB voormeld onderzoek naar de doelstellingen van de fiscale wetgever zal verrichten wanneer het gaat over fiscale bepalingen die aangelegenheden betreft waarvoor de gewesten bevoegd zijn, maar waarvan zoals inzake de personenbelasting de dienst federaal is gebleven. Een structureel overleg tussen het federale en het regionale niveau lijkt hier aangewezen. Voorts lijkt het ook aangewezen dat op regionaal niveau eveneens een dienst wordt voorzien vergelijkbaar met de DVB om een rechtszekere toepassing te verzekeren van de algemene antimisbruikbepalingen inzake regionale belastingen waarvan de dienst op regionaal niveau is georganiseerd (zoals bv. thans de onroerende voorheffing en vanaf 1 januari 2015 de successierechten, het recht van overgang bij overlijden en de 'geregionaliseerde' registratierechten).

8. Inwerkingtreding van de antimisbruikbepalingen

8.1. Wetsbepalingen

86. De inwerkingtreding van de antimisbruikbepalingen is geregeld in artikel 169 van de programmawet van 29 maart 2012. Daarin wordt een onderscheid gemaakt tussen de inkomstenbelastingen en de registratierechten.

Inzake inkomstenbelastingen is bepaald dat de antimisbruikbepaling "van toepassing (is) vanaf aanslagjaar 2013, evenals op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van deze wet in het Belgisch Staatsblad en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elk wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de bepaling in art. 167" (art. 169, lid 1).

Inzake registratierechten is bepaald dat de antimisbruikbepaling "van toepassing (is) op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad" (art. 169, lid 2).

8.2. Inkomstenbelastingen

87. Inzake inkomstenbelastingen is de antimisbruikbepaling van toepassing vanaf aanslagjaar 2013. Wanneer het gaat over vennootschappen die anders dan per kalenderjaar boekhouden (art. 202 KB/WIB 1992), geldt evenwel een inwerkingtreding vanaf het aanslagjaar 2012 met betrekking tot rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van de bekendmaking van de wet (i.e. 6 april 2012) en dat verbonden is aan het aanslagjaar 2012. In de administratieve richtlijn[196] wordt het voorbeeld gegeven van een vennootschap die haar boekhouding voert van 1 juli tot 30 juni. Het boekjaar dat op 30 juni 2012 afsluit, is verbonden met het aanslagjaar 2012. Dit betekent dat indien de rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, gesteld is of gesteld wordt tijdens het boekjaar lopende van 1 juli 2011 tot 30 juni 2012, de antimisbruikbepaling op deze rechtshandeling of deze verrichting van toepassing is[197]. Wijzigingen aan de datum van afsluiting van de jaarrekening die vanaf 28 november 2011 worden aangebracht blijven bovendien zonder uitwerking voor de toepassing van deze inwerkingtredingsbepaling. De datum van 28 november 2011 is de datum van het regeerakkoord waarin de invoering van een antimisbruikbepaling werd aangekondigd.

In de vernietigingsprocedure voor het Grondwettelijk Hof die geleid heeft tot het arrest van 30 oktober 2013, is door één der partijen het middel opgeworpen dat deze bepaling ten aanzien van vennootschappen die een boekjaar hanteren dat niet met een kalenderjaar samenvalt, tot gevolg heeft dat de antimisbruikbepaling een retroactieve werking kan hebben in strijd met artikel 2 BW. Het argument is dat de antimisbruikbepaling door die bepaling immers van toepassing kan

194. Vgl. A. NOLLET, "La nouvelle règle 'anti-abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables", *RFRL* 2013, afl. 4, (296), 322.
195. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 266.
196. Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012); Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012); Circ. N° EE/L 214 (AGDP nr. 4/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, B.1.
197. Zie ook Kamerverslag *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/16, 70-71.

zijn op handelingen die werden gesteld vooraleer de wet werd bekendgemaakt[198]. In zijn reactie wees de ministerraad erop dat artikel 360 WIB 1992 tot gevolg heeft dat er voor de belastingwet geen onherroepelijk vastgestelde toestanden bestaan voordat het aanslagjaar is afgesloten en dat artikel 169 programmawet in lijn is met deze regel[199]. Finaal heeft het Grondwettelijk Hof dit middel onontvankelijk verklaard, vermits het Hof niet bevoegd is om een wetskrachtige norm te toetsen aan artikel 2 BW[200].

88. In de administratieve circulaire[201] wordt vermeld dat de nieuwe antimisbruikbepaling ook moet worden toegepast op gehelen van rechtshandelingen, waarvan de samenstellende handelingen niet allemaal hebben plaatsgevonden in het belastbare tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2013, in voorkomend geval respectievelijk 2012. In deze richtlijn staat immers dat de nieuwe antimisbruikbepaling van toepassing is indien "de *laatste* rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van verrichtingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2011 (idem dito voor het jaar 2012) gesteld is of gesteld wordt"[202] (benadrukking door de auteur). Dit standpunt ligt in lijn met wat de minister van Financiën ook heeft gesteld tijdens de parlementaire werkzaamheden[203].

89. In de rechtsleer is deze opvatting o.i. terecht bekritiseerd[204]. Daarbij wordt verwezen naar de formulering van de inwerkingstredingsbepaling die gaat over 'het geheel van rechtshandelingen…'. Een gevolg is dat dit 'geheel van rechtshandelingen' tijdens de betrokken belastbare periode (2011 resp. 2012) moet zijn gesteld. Het volstaat derhalve niet dat enkel de laatste rechtshandeling van het geheel in die periode werd verricht. De onmiddellijke toepassing van de antimisbruikbepaling op voorheen aangevatte constructies is volgens BOURGEOIS en NOLLET[205] niet mogelijk. Zij schrijven: "La formule laisse entendre que c'est bien chacun des actes constitutifs de ces ensembles d'actes qui doit tomber sous l'empire de la nouvelle règle pour que cette dernière soit applicable à de tels ensembles d'actes. Il serait d'ailleurs difficilement compréhensible qu'il en soit autrement puisque, par hypothèse, pour que des actes distincts puissent être analysés comme réalisant une seule et même opération, il faut qu'ils aient été préprogrammée dès l'accomplissement du premier acte. Si c'est déjà à ce moment que tout le montage devait avoir été conçu, alors c'est aussi par rapport à ce moment qu'il conviendrait de se demander quelle mesure (l'ancienne ou la nouvelle) serait susceptible d'être appliquée au montage.".

90. De wetgever heeft dit wellicht niet zo bedoeld, maar toch leidt een strikte lezing tot voormelde conclusie. Men moet de inwerkingtredingbepaling ook lezen in het licht van de opvatting dat bij een '*geheel van rechtshandelingen*' er pas sprake kan zijn van fiscaal misbruik ingeval van eenheid van *opzet* (*intentievereiste*) die van bij de aanvang aanwezig moet zijn (*voorbedachtheid*) (zie randnr. 54). Een afgeleid gevolg is dat ook de eerste rechtshandeling van het geheel moet zijn gesteld op het ogenblik dat de nieuwe antimisbruikbepaling in werking is getreden en niet enkel de laatste rechtshandeling van het geheel. Deze opvatting ligt trouwens ook meer in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel.

8.3. Registratierechten en successierechten

91. Daar de programmawet werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012, is de nieuwe bepaling voor wat betreft de registratierechten en indirect voor wat betreft de successierechten in werking getreden op 1 juni 2012.

Op het vlak van de registratie- en successierechten is de antimisbruikbepaling in het licht van artikel 169 lid 2 van 29 maart 2012 van toepassing op rechtshandelingen verricht vanaf 1 juni 2012. In geval van een geheel van rechtshandelingen moeten alle rechtshandelingen die deel uitmaken van eenzelfde verrichting tot stand zijn gebracht na 1 juni 2012.

9. Besluit

92. In 2010 hebben wij erop gewezen dat de invoering van een algemene antimisbruikbepaling niet *per se* strijdig hoeft te zijn met artikel 170 Gw., maar wel dat de wetgever bij de redactie van een antimisbruikbepaling niet over een vrijbrief beschikt. Wetsbepalingen die met het oog op de strijd tegen belastingontwijking de fiscale administratie op een algemene wijze zouden machtigen om de vrije keuze van de minst belaste weg van de belastingplichtige te beperken, zonder dat deze wetsbepalingen zeer duidelijke en stringente aanwijzingen bevatten over de concrete toepassingsvoorwaarden, de bewijslastverdeling en over de con-

198. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, A.9.
199. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, A.10.
200. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, B.8.1. en B.8.2.
201. Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012); Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012); Circ. N° EE/L 214 (AGDP nr. 4/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, B.1.
202. Circ. AAF/2012-0127 (AAF nr. 3/2012); Circ. nr. Ci.RH 81/616.207 (AGFisc nr. 17/2012); Circ. N° EE/L 214 (AGDP nr. 4/2012), 4 mei 2012, *BS* 14 mei 2012, B.1.
203. Zie Kamerverslag *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-2081/16, 70-71. Zie ook R. WILLEMS, "Rulingdienst past nieuwe antimisbruikbepaling al toe op verrichting uit 2007", *Fisc.Act.* 2013, afl. 22, 1-4. DVB, Advies inzake meerwaarden op aandelen art. 90, 9°,1ste gedachtestreepje WIB 1992, sub VII (nieuwe a posteriori benadering), www.ruling.be (stand 30 april 2014).
204. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 266; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 502-503.
205. M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' en matière d'impôts sur les revenus, de droit s d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 49, nr. 32, S. VAN CROMBRUGGE, *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Antwerpen, Biblo, 2012, 85 p.

crete rechtsgevolgen van hun toepassing, zijn niet verenigbaar met het fiscaal legaliteitsbeginsel zoals verwoord in artikel 170 Gw.[206].

93. Met de invoering van de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen in artikel 344, § 1 WIB 1992, artikel 18, § 3 W.Reg en onrechtstreeks in artikel 106, lid 2 W.Succ. is de wetgever behoorlijk geslaagd in zijn opzet om de administratie een instrument te bieden dat het haar mogelijk moet maken extreme vormen van belastingontwijking die kwalificeren als fiscaal misbruik, ongedaan te maken. Bij dit wetgevingsproces heeft o.i. de afdeling Wetgeving van de Raad van State een zeer nuttige, sturende rol gespeeld en heeft ook het Grondwettelijk Hof nadien in een opmerkelijk arrest van 30 oktober 2013 de kans benut om de bakens te verduidelijken waarmee de administratie rekening moet houden bij een grondwettelijke toepassing van deze algemene antimisbruikbepalingen.

94. De antimisbruikbepalingen zijn te beschouwen als een procedureregel die de administratie in staat moet stellen fiscaal misbruik op een efficiënte manier aan te pakken zonder de rechtszekerheid en het principe van de vrije keuze van de minst belaste wege fundamenteel aan te tasten. Zij biedt de administratie een instrument om de belasting te heffen in lijn met de doelstelling van de ontweken fiscale wetsbepaling (zie randnr. 45). Met deze antimisbruikbepalingen heeft de wetgever in de drie voormelde wetboeken o.i. wetsbepalingen ingevoerd die erg verwant zijn met het *fraus legis*-leerstuk zoals dit in Nederland van toepassing is.

95. Gelet op de extreme impact van deze algemene antimisbruikbepalingen op de rechtszekerheid voor de belastingplichtige en in het licht van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, is de toepassing van deze bepalingen in België – zoals ook in Nederland het geval is bij *fraus legis* – gekoppeld aan stringente voorwaarden. De algemene antimisbruikbepalingen zijn immers bedoeld als een *ultimum remedium* voor extreme gevallen van legale belastingontwijking.

96. In deze bijdrage werd dieper ingegaan op de concrete betekenis van deze toepassingsvoorwaarden en -modaliteiten (zie randnrs. 50-79). Enkel een correcte naleving van deze voorwaarden en modaliteiten kan de belastingplichtige behoeden van een lichtzinnige en ongrondwettelijke toepassing van de antimisbruikbepalingen door de administratie. Deze bepalingen zijn er immers op gericht een juist evenwicht te realiseren tussen enerzijds het terecht bekampen van fiscale misbruiken en anderzijds de eerbiediging van het grondwettelijk recht van de belastingplichtige op een rechtszekere, wetsconforme toepassing van de belastingwetten. Daarom zijn in dit verband ook alle inspanningen die tot meer rechtszekerheid kunnen leiden, zoals een verhoging van de kwaliteit van het wetgevend proces en een trefzekere mogelijkheid voor de belastingplichtigen om in concrete gevallen preventief de DVB te bevragen over de eventuele toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen, meer dan welkom.

206. B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 96-97.