

FEDERALE OVERHEIDSDIENST
FINANCIEN

Brussel, 4 mei 2012

Beleidsexpertise en -ondersteuning
Administratie van Fiscale Zaken
Algemene administratie van de fiscaliteit
Algemene administratie van de
patrimoniumdocumentatie

Dienst 1/3
AFZ/ 2012-0279
Directie II/1
Ci.RH.81/616.207
Dienst VI/directie 8 & 9
EE/L 214

ONDERWERP :
Anti-misbruikbepaling

Aan alle ambtenaren van de niveaus A, B en C

Deze circulaire bevat de commentaar op de artikelen 167, 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (Belgisch Staatsblad van 6 april 2012, Ed. 3) en is gebaseerd op de parlementaire voorbereiding (DOC 53 2081/001 en DOC 53 2081/016).

* * *

A.WETTEKST

Art. 167.- Artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij de wet van 28 juli 1992 en gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993, wordt vervangen als volgt:

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

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

- 1 ° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2 ° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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

Art. 168. - In artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gewijzigd bij de wetten van 30 maart 1994 en 24 december 2002, wordt paragraaf 2 vervangen als volgt:

"§ 2. 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 door andere in artikel 185 vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.

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

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

Het komt aan de belastingschuldige 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 belastingschuldige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden."

Art. 169. - Artikel 167 is 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 en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elke 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 artikel 167.

Artikel 168 is van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde 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.

B. INWERKINGTREDING

B.1. INKOMSTENBELASTINGEN

Artikel 169, eerste lid, van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 stelt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling inzake inkomstenbelastingen van toepassing is vanaf aanslagjaar 2013.

Bijgevolg indien de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2011 gesteld is, kan artikel 344, § 1, nieuw, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) geen toepassing vinden.

Indien, daarentegen, de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2012 gesteld is of gesteld wordt, kan artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassing vinden.

Wat de rechtspersonen betreft, moet worden opgemerkt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling onder bepaalde voorwaarden ook al van toepassing kan zijn vanaf het aanslagjaar 2012, met name ten aanzien van de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012 en dat verbonden is aan het aanslagjaar 2012.

Stel bijvoorbeeld 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 het 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 nieuwe anti-misbruikbepaling op deze rechtshandeling of deze verrichting al van toepassing is (DOC 53 2081/016, blz. 70-71).

Er wordt ook bepaald dat elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht zonder uitwerking is voor de toepassing van de nieuwe regeling.

B.2. REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

Inzake registratie- en successierechten is de nieuwe bepaling van toepassing "op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde 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" (artikel 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012), te weten op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen gesteld vanaf 1 juni 2012.

C. BESPREKING

C.1. INKOMSTENBELASTINGEN

C.1.1. Inleiding

Er bestaat vandaag een zekere consensus over het feit dat artikel 344, § 1, oud, WIB 92 door de administratie niét op een efficiënte manier kon worden toegepast. Om artikel 344, § 1, oud, WIB 92 te kunnen toepassen, moest de administratie 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 niet in staat was dit tegenbewijs te 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 rechtshandeling(en) (Cass. 4 november 2005, *F.J.F.*, N° 2006/21; Cass. 22 november 2007, *F.J.F.*, N° 2008/140; Cass. 11 december 2008, *T.R.V.*, 2009, 311). Het was bovendien 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 (zoals de partijen, het voorwerp, het tijdstip en de prijs) betreffen, maar slechts de bijkomstige en niet relevante rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.

Tot op heden werd daarom ook algemeen aangenomen dat het praktisch onmogelijk was om bij een herkwalificatie tot gelijksoortige rechtsgevolgen te komen indien de verrichting tot stand was gekomen middels één akte. Aan één akte kan immers zelden meer dan één kwalificatie worden gegeven. Bovendien kon artikel 344, § 1, oud, WIB 92 ook niet worden toegepast indien de rechtsgevolgen van de door de administratie geherkwalificeerde rechtshandeling verschillend waren van de rechtshandeling die de belastingplichtige had gesteld. Indien deze bepaling al toepassing kon vinden, dan was het om een geheel van afzonderlijke of opeenvolgende akten die kunstmatig waren opgesplitst, te herdefiniëren in één verrichting die de partijen in werkelijkheid tot stand hadden gebracht (DOC 53 2081/001, blz. 109-110).

De parlementaire onderzoekscommissie die werd opgericht om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken, kwam tot dezelfde conclusie en heeft daarom in haar op 14 mei 2009 aangenomen eindverslag (DOC 52 0034/004, blz. 241-242) vastgesteld dat: "*De wetgeving [...] thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken [omvat] waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden. In dat opzicht zou artikel 344 van het WIB 92 moeten worden herwerkt.*" (wij onderstrepen). Bijgevolg heeft de commissie in deze aangelegenheid de aanbeveling geformuleerd dat in het licht van de Europese wetgeving moet worden uitgemaakt of de nood bestaat onze anti-misbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene anti-misbruikmaatregel op te nemen die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent, zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt.

C.1.2. Algemene bespreking van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92

De nieuwe redactie van artikel 344, § 1, WIB 92 is geïnspireerd op het tekstvoorstel dat de heer De Broe, professor fiscaal recht aan de KU Leuven, twee jaar geleden formuleerde (L. De Broe in "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *T.F.R.*, 2010, nr. 379-380, blz. 332 e.v.).

De nieuwe anti-misbruikbepaling heeft tot doel de bovenvermelde toepassingsproblemen van de tekst van artikel 344, § 1, oud, WIB 92 op te lossen. De nieuwe bepaling volgt evenwel de logica van artikel 344, § 1, oud, WIB 92. Het blijft een bewijsmiddel dat de administratie kan toepassen in individuele gevallen en waarvan de toepassing tot de niet-tegenstelbaarheid aan de administratie leidt. Overigens gaat het nog steeds om een systeem van bewijs en tegenbewijs: de bewijslast van het bestaan van fiscaal misbruik rust op de administratie en de belastingplichtige kan het tegenbewijs leveren dat andere overwegingen dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zijn juridische vormkeuze verklaren.

Bepaalde elementen zijn echter aangepast zodanig dat de maatregel effectief van toepassing kan zijn. Het gaat met name over:

1. het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid;
2. de invoering van een definitie van "fiscaal misbruik";
3. een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige;
4. een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige.

C.1.2.1. Het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid

Het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 beschrijft het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid. Voortaan heeft de niet-tegenstelbaarheid betrekking op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt. In sommige gevallen zal de belastingplichtige dus op fiscaal vlak geen rechten meer kunnen putten uit de gestelde rechtshandeling(en) (zie ook C.1.2.4, laatste alinea, tweede puntje). Een voorbeeld van een rechtshandeling is de verkoop of de verhuur van een onroerend goed of de vestiging van een vruchtgebruik. De niet-tegenstelbaarheid betreft dus niét meer de juridische kwalificatie van de akte zoals vroeger het geval was. Er dient dus ook geen herkwalificatie meer te gebeuren, zoals vroeger het geval was (zie ook C.1.2.4.)

Het begrip "het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt" beoogt eveneens de kunstmatige opsplitsing van een verrichting in opeenvolgende rechtshandelingen die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking hebben. De rechtshandelingen in kwestie moeten dus niét noodzakelijk binnen hetzelfde aanslagjaar gesteld worden. Als de rechtshandelingen alzo over vele jaren worden gespreid, zal de administratie toch artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 kunnen toepassen, als ze de eenheid van bedoeling tussen de handelingen aantoot. Daartoe moeten de opeenvolgende rechtshandelingen een reeks handelingen zijn die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten. In deze zin heeft het nieuw gehanteerde begrip dezelfde draagwijdte als het begrip "afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen" (DOC 53 2081/001, blz. 113).

C.1.2.2. De invoering van een definitie van “fiscaal misbruik”

De niet-tegenstelbaarheid kan door de administratie worden ingeroepen indien er sprake is van fiscaal misbruik.

Het tweede lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 geeft een definitie 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.”.*

Fiscaal misbruik bestaat uit een objectief en een subjectief element.

Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiest die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van een bepaling van het WIB 92 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten.

De term “een bepaling van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten” dient ruim geïnterpreteerd te worden: het betreft alle bepalingen van de fiscale wetgeving, met inbegrip van de bijzondere bepalingen (DOC 53 2081/016, blz. 39). Dergelijk handelen kan zich onder twee vormen voordoen:

1. door zijn vormkeuze stelt de belastingplichtige zich buiten het toepassingsgebied van een belasting vermeerderende bepaling: het gaat hierbij om het aanwenden van een juridische vormgeving om zich te plaatsen in een toestand die níét 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(en).
2. door zijn vormkeuze brengt de belastingplichtige zich binnen het toepassingsgebied van een belasting verminderende bepaling: 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 (DOC 53 2081/001, blz. 111).

Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling of dit geheel van rechtshandelingen kiest met als wezenlijk doel het verkrijgen van een belastingvoordeel.

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.

In het arrest van het Hof van beroep te Antwerpen van 23 april 1999 maakt het Hof een gestructureerde toepassing van de algemeen aanvaarde interpretatieregels die in fiscale aangelegenheden gelden. Het Hof van beroep bevestigt dat de interpretatie van de fiscale wetgeving in de regel in twee fasen geschiedt:

1. In een eerste fase moet men de betekenis van de tekst nagaan.
2. Nadien, indien de tekst niet duidelijk is, moet men de gebruikte woorden en begrippen desgevallend uitleggen in het licht van de bedoeling van de wetgever.

In geval van een tekstuele interpretatie (de eerste fase) kan men de betekenis van de gebruikte woorden en begrippen opzoeken in functie van de context waarin ze worden vermeld. Deze context kan de wet zelf zijn waarin ze voorkomen, het kan een onderdeel van de wet zijn, doch ook een interpretatie in functie van de wetgeving in het algemeen is mogelijk. De tekstuele interpretatie moet strikt zijn, d.w.z. streng en niet enger of breder dan de betekenis die de begrippen normaal hebben (Cass., 10 november 1997, *F.J.F.*, N° 1997/282). Wanneer een tekstuele interpretatie toelaat om de tekst te begrijpen, mag men niet overgaan naar de tweede fase. Traditioneel drukt men dit uit met de stelling dat 'wat klaar is niet geïnterpreteerd mag worden' ('interpretatio in claris cessat'; Cass., 11 december 1962, *Bull. Bel.*, 1963, N° 395; Cass., 15 januari 1963, *Bull. Bel.*, 1963, N° 397 en Antwerpen, 14 december 1978, *R.W.*, 1979-80, blz. 1644, Brussel, 6 januari 1997, *F.J.F.*, N° 19 97/132) (in dit verband zie ook A. Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 1999, nr. 51 en A. Tiberghien, Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht, 1986, nr. 62, zie in dezelfde zin nog Antwerpen, 3 april 1995, *F.J.F.*, 1995, 378 en Rb. Bergen, 19 mei 2005, *F.J.F.*, 2006, afl. 3, 242). Hierbij dient trouwens opgemerkt te worden dat belastingen heffingen zijn die worden opgelegd door de Staat volgens bepaalde rechtsregels met het oog op het verzamelen van financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang. De fiscale bepalingen leggen deze rechtsregels vast: hiertoe dienen zij te bepalen welke inkomsten belastbaar dan wel vrijgesteld of niet belastbaar zijn, welke kosten of bestedingen aftrekbaar zijn en welke belastingvoordelen er worden toegekend (DOC 53 2081/016, blz. 69). Bijgevolg zijn de doelstellingen van een fiscale bepaling duidelijk en vervat in de bepaling zelf.

Enkel wanneer de tekstuele interpretatie geen heil brengt, kan worden overgegaan naar de tweede fase van de interpretatie waarbij dan de bedoeling van de wetgever wordt opgespoord. Deze bedoeling moet gezocht worden in de voorbereidende werken van de wet zelf en uitzonderlijk in de voorbereidende werken van vroegere of gelijkaardige wetten (zie in dit verband Cass., 29 mei 1987, *F.J.F.*, N° 87/219).

De strijdigheid met de doelstellingen van de fiscale wetgeving moet ook begrepen worden in het licht van het begrip "volstrekt kunstmatige constructie". Er is sprake van een "volstrekt kunstmatige constructie" wanneer de verrichting niét de economische doelstellingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt (DOC 53 2081/001, blz. 114). Een kunstmatige constructie is bijgevolg bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen of de verschuldigde belasting te ontwijken (wat kunstmatige constructies en het verkrijgen van een belastingvoordeel of het ontduiken van de verschuldigde belasting in het kader van betalingen aan belastingparadijzen betreft, zie Circ. AFZ nr. 13/2010 en nr. Ci.RH. 421/607.890 (AAF 64/2010) dd 30/11/2010). Dit "subjectieve element" moet echter niét door de administratie worden vastgesteld teneinde het bestaan van een fiscaal misbruik te bewijzen. Op dat vlak volgt de voorgestelde tekst dezelfde logica als die van het oude artikel 344, § 1, WIB 92. In de parlementaire stukken van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële

bepalingen waarbij het artikel 344, § 1, oud in het WIB 92 werd ingevoegd, werd dit ook bevestigd (Parl. St. Kamer, 1992-93, 1072/8, blz. 100):

“(...) Tijdens de besprekingen in de Senaat werden amendementen ingediend om op de Administratie het bewijs te verhalen van het unieke karakter van de bedoeling van de belastingplichtige, dit wil zeggen het louter zoeken door de belastingplichtige van een fiscale doelstelling (zie verslag van de heer Didden, Stuk Senaat nr. 762/2, blz. 41, 44 en volgende). Daar kon niet worden op ingegaan omdat in de opbouw van de tekst van artikel 344, § 1, met bewijs en tegenbewijs, het aan de Administratie zou toekomen een subjectief element vast te stellen dat alleen de belastingplichtige kan kennen.”.

Onverminderd de toepassing van de simulatieleer, kan bijvoorbeeld een dochter- of kleindochteronderneming die een “brievenbus- of dekmantelvennootschap” is een volstrekt kunstmatige constructie zijn (HvJ, C-341/04, 2 mei 2006, Eurofood IFSC, punten 34 en 35 en DOC 53 2081/016, blz. 38).

C.1.2.3. Een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige

Door de toepassing van het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 moet de administratie in de eerste plaats het bewijs leveren dat de keuze van de juridische vormgeving aan de definitie van fiscaal misbruik beantwoordt. Zoals hierboven reeds uiteengezet, moet de administratie enkel het objectieve element van het misbruik bewijzen. Van de administratie wordt dus *niet* gevraagd dat zij aantoonde dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven bepaald is geworden. Dit zou voor de administratie neerkomen op een onmogelijke bewijslast.

Het objectieve bewijs van fiscaal misbruik moet geleverd worden aan de hand van een geheel van objectieve omstandigheden en alle in artikel 340, WIB 92 voorziene bewijsmiddelen zijn hiervoor beschikbaar. Het gaat om alle bewijsmiddelen van gemeen recht, met uitzondering van de eed (DOC 53 2081/016, blz. 38). Het bewijsmiddel bij uitsteking zal naar alle waarschijnlijkheid het beroep op de vermoedens zijn. Dit veronderstelt dat de administratie vanuit feiten die zij als voldoende rechtsgeldig beschouwt, het onbekende feit zal vaststellen dat ze moet bewijzen, te weten de totstandkoming van een verrichting tot ontwijking van inkomstenbelastingen.

Als de administratie haar bewijslast is nagekomen, komt het aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van inkomstenbelastingen. Faalt de belastingplichtige in deze bewijslast, dan vloeit uit de verdeling van de bewijslast voort dat de door de belastingplichtige gestelde rechtshandelingen uitsluitend door fiscale beweegredenen te verklaren zijn.

Het toepassingsgebied van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 strekt zich uit tot die verrichtingen waarin de “niet-fiscale” motieven zodanig verwaarloosbaar zijn dat de verrichting onmogelijk lijkt als er geen rekening wordt gehouden met de fiscale motieven. Men viseert concreet de volgende drie toestanden:

1. de rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft;
2. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type;
3. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon

die verrichting niet zou realiseren omwille van die niet-fiscale motieven: in dat geval kan de administratie ervan uitgaan dat de ingeroepen niet-fiscale motieven, niét het werkelijke motief voor de verrichting is (DOC 53 2081/001, blz. 114-115).

De bedoeling is te vermijden dat dit bewijsmiddel compleet inefficiënt wordt vanaf het moment dat de belastingplichtige met eender welke onwaarschijnlijke niet-fiscale motieven zijn rechtshandeling verantwoordt. Dit past ook in de Europese jurisprudentiële evolutie van de anti-misbruikregel. Inzake de belasting over de toegevoegde waarde kan er ook sprake zijn van een misbruik van recht indien handelingen worden gesteld met als wezenlijk doel een onrechtmatig belastingvoordeel te verkrijgen, ongeacht de aanwezigheid van eventuele andere economische doelen (HvJ, C-425/06, 21 februari 2008, Part Service, punten 40 tot 45). In het kader van de fusierichtlijn oordeelde het Hof van Justitie dat indien stelselmatig zou worden erkend dat de uit de vermindering van de administratieve en beheerskosten voortvloeiende besparing van structurele kosten een zakelijke overweging vormt, zonder rekening te houden met de andere doelstellingen van de voorgenomen transactie en meer in het bijzonder met de fiscale voordelen ervan, de in de richtlijn neergelegde anti-misbruikregel zijn doel zou verliezen (HvJ., C-126/10, 10 november 2011, Foggia, punt 49).

C.1.2.4. Een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige

Het vierde lid legt vast dat, wanneer de administratie geslaagd is in haar bewijslast en de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige herzielt en in overeenstemming brengt met het doel en de strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft (DOC 53 2081/001, blz. 115). Dit houdt in dat de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld worden dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende bepaling, wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

Volgende zaken moeten benadrukt worden:

- De administratie moet niets in de plaats van de niet-tegenstelbare rechtshandeling(en) stellen om op die handeling(en) belastingen te kunnen heffen (DOC 53 2081/016, blz. 37).
- Wanneer een rechtshandeling door de administratie niet tegenstelbaar wordt verklaard, geldt dat ten aanzien van hetzij de beide partijen bij de overeenkomst, hetzij één enkele partij. Dit moet voor elk geval afzonderlijk worden bekeken (DOC 53 2081/016, blz. 38).
- De juridische gevolgen voor de partijen die deelnemen aan de verrichting worden niét gewijzigd zodat eventuele ontstane verplichtingen of rechten behouden blijven (DOC 53 2081/016, blz. 38). Op die manier zijn de gevolgen van de toepassing van de nieuwe anti-misbruikbepaling die zich eventueel over meerdere jaren spreiden, beperkt tot de fiscale gevolgen.

C.2. Bijzondere aandachtspunten

C.2.1. Voorafgaande beslissingen

Tijdens de bespreking van het wetsontwerp is heel wat aandacht besteed aan de mogelijke impact die de nieuwe anti-misbruikbepaling kan hebben op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

Het is vanzelfsprekend dat het behoud van de huidige procedure van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (ruling) de belastingplichtige, indien nodig, rechtszekerheid garandeert, met dien verstande dat het koninklijk besluit van 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad, 3° Ed., van 31 januari 2003), in zijn artikel 1, 3°, bepaalt dat het niet toegestaan is een voorafgaande beslissing te geven betreffende: *“3° de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de 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”*.

Op zich kan de dienst voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (DVB) zich dus niét uitspreken over het feit of de administratie al dan niet de anti-misbruikbepaling zal toepassen (DOC 53 2081/001, blz. 112). Op zich is de anti-misbruikbepaling een procedureregule die slechts kan worden toegepast nadat de gestelde handelingen hebben plaats gevonden.

Wel zal die dienst een beslissing kunnen nemen over de keuze voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen 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 brengt, door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van belastingen. Het akkoord van deze dienst met de keuze van de belastingplichtige voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen impliceert dat deze niét meer in vraag kan worden gesteld in het kader van de nieuwe anti-misbruikbepaling, voor zover alle handelingen werden uitgevoerd zoals ze in de voorafgaande beslissing zijn vervat (DOC 53 2081/001, blz. 112).

Er wordt aan herinnerd dat de voorafgaande beslissing die door de DVB is genomen, de FOD Financiën niet bindt:

- 1 ° indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;
- 2 ° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;
- 3 ° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;
- 4 ° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de FOD Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager (artikel 23, tweede en derde lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen inzake fiscale zaken).

C.2.2. Ook in de privésfeer

De memorie van toelichting bij artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 stelt dat de bepaling voortaan “zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privé-vermogen als de verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer” beoogt (DOC 53 2081/001, blz. 113).

C.2.3. Specifieke anti-misbruikbepalingen

De algemene anti-misbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, WIB 92 wordt toegepast als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwikningsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden (DOC 53 2081/001, blz. 112-113). De administratie kan dus artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassen als de andere specifieke middelen haar onvoldoende hebben kunnen helpen en ze van mening is dat ze genoeg redenen heeft om op die algemene maatregel een beroep te doen (DOC 2081/016, blz. 70 en 79).

C.2.4. Gevolgen op het vlak van de procedure

Belastingontduiking is aan de orde wanneer een belastingplichtige die zich bevindt in de voorwaarden waarin een bepaalde belasting verschuldigd is, zich opzettelijk (intentioneel element) geheel of gedeeltelijk onttrekt aan de betaling van de wettelijk verschuldigde belasting en daartoe een inbreuk pleegt op de fiscale wet (materieel element) (Bruno Peeters, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking”, in M. Maus en M. Rozie (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intersentia, 2011, blz. 66).

Een belastingplichtige die artikel 344, § 1, WIB 92 (zowel de oude als de nieuwe bepaling) overtreedt, maakt zich niét schuldig aan belastingontduiking: alhoewel er de intentie is om geen of minder belasting te betalen, is er geen materiële inbreuk op de fiscale wetgeving. Daarom moet worden besloten dat de aanslagtermijn binnen dewelke de rechtzettingen op grond van artikel 344, § 1, WIB 92 moeten worden uitgevoerd, de in artikel 354, eerste lid, WIB 92 vermelde termijn van 3 jaar is.

Anderzijds is er evenmin sprake van een inbreuk op artikel 344, § 1, WIB 92 vermits dit artikel een bewijsmiddel is in handen van de administratie. Bij gebrek aan overtreding van enige wettelijke bepaling, is het immers niet mogelijk gebruik te maken van de in artikel 354, tweede lid, WIB 92 vermelde aanvullende termijn van 4 jaar. Dit betekent eveneens dat door het ontbreken van een wetsovertreding geen verplichting bestaat om van de vastgestelde feiten aangifte te doen bij het Parket in toepassing van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering. De in dat artikel bedoelde aangifte moet namelijk slechts worden gedaan door iedere ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf.

Op de volgens artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 gevestigde supplementen kunnen, zoals voorheen, de belastingverhogingen worden toegepast overeenkomstig de toepasselijke schaal opgenomen in rubriek B van de artikelen 225 en 226, KB/WIB 92 en rekening houdend met de gegevens van elk belastingdossier.

C.3. REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

C.3.1. Toepassingsgebied - rechtshandelingen gesteld in de privésfeer

Dezelfde wijziging werd in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 18, § 2 W. Reg.) aangebracht.

Wat het begrip fiscaal misbruik, het bewijsstelsel en het voorwerp en de gevolgen van de niet-tegenstelbaarheid betreft, wordt verwezen naar de hierboven gegeven commentaar.

De nieuwe bepaling is ook van toepassing op de rechtshandelingen die in de privésfeer worden gesteld (zie hoger punt C.2.2.) en ze is *"bijgevolg ook van toepassing op de successierechten: artikel 106, tweede lid van het Wetboek der successierechten stelt dat paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten mutatis mutandis van toepassing is"* (DOC 53 2081/001, blz. 116).

De circulaire nr. 11 van 20 november 1996 van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen wordt bijgevolg opgeheven.

C.3.2. Inwerkingtreding

Wat de inwerkingtreding inzake registratie- en successierechten betreft, zie hoger punt B.2.

DE MINISTER,

Steven VANACKERE