

ZIJN DE NIEUWE BELGISCHE ANTIMISBRUIKBEPALINGEN WEL IN LIJN MET DE EUROPESE RECHTSPRAAK?

Victor Dauginet

De nieuwe tekst van artikel 344, §1 WIB en artikel 18, §2 Wetboek Registratierechten uit de Programmawet van 29 maart 2012 zou, volgens de memorie van toelichting bij de wet, in grote mate gebaseerd zijn op drie arresten van het Europees Hof van Justitie¹. Hierbij dient alvast de volgende kanttekening te worden gemaakt; het arrest *Halifax* had betrekking op de aftrekbaarheid van btw, het arrest *Centros* op de verplaatsbaarheid van de (primaire/secundaire) zetel van een vennootschap en het arrest *Foggia* op de overdraagbaarheid van fiscale verliezen na een fusie van tot dezelfde groep behorende ondernemingen. In hoeverre uit de combinatie van deze drie arresten over uiteenlopende onderwerpen één (degelijk) misbruikbegrip kan worden gedistilleerd, is maar de vraag.

Uit de analyse die deze tekst naar voor brengt zal blijken dat een algemene anti-misbruikbepaling, zoals die werd ingevoerd met de voormelde Programmawet, niet alleen wettelijkheidsproblemen met zich meebrengt, maar ook niet wenselijk is. De noodzaak aan diverse specifieke antimisbruikbepalingen dringt zich op. Dit zou trouwens niets nieuws zijn voor de wetgever, die heeft namelijk reeds verschillende specifieke antimisbruikbepalingen ingevoerd in de diverse wetboeken².

Doorstaat de nieuwe bepaling de toets van het legaliteitsbeginsel?

Volgens velen doorstaat een algemene antimisbruikbepaling (zoals die van het nieuwe artikel 344, §1 WIB en artikel 18, §2 Wetboek der Registratierechten) de toets van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel niet³. In deze teksten kan men lezen dat een dergelijke 'fraus legis'-achtige bepaling strijdig is met het legaliteitsbeginsel⁵.

De praktische toepassing ervan zou immers leiden tot analoge interpretatie van de fiscale wet, terwijl het grondwettelijk legaliteitsbeginsel een dergelijke analoge interpretatie net verbiedt. De belasting zou namelijk worden gevestigd op een andere juridische werkelijkheid dan deze die partijen zonder veinzing zijn overeengekomen, hetgeen onder Belgisch recht niet mogelijk is.

In het Belgisch fiscaal recht is immers geen plaats voor burgerrechtelijke doctrines zoals rechtsmisbruik (*abus de droit*) of wetsontduiking (*fraude à la loi, fraus legis*). Er dient dan ook te worden vastgehouden aan de strikte

¹ Hiertoe verwijst de Memorie van Toelichting naar HvJ, C-212/97, 9 maart 1999, *Centros*; HvJ, C-255/02, 21 februari

² (art. 18, 4°; art. 19 § 1, 4°; art. 26; art. 32, 3°; art. 54; art. 198, 11°; art. 344 § 2; art. 364bis en ter WIB etc.; art. 8 t.e.m. 14 Wetboek Successierechten, etc.).

³ zie bv. *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2003, 87; P. Faes, "De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesestelling", *TFR* 2005, 431 e.v.; het verslag van de experts aangesteld door staatssecretaris Clerfayt en zelfs het verslag van de Raad van State bij de invoering van het oude artikel 344, §1 WIB

⁴ 'Fraus legis' is een begrip in het fiscale recht dat 'misbruik van recht' verbiedt. Hiervan is sprake bij constructies die bedoeld zijn om belasting te besparen, verder geen niet-fiscale betekenis hebben en strijdig zijn met doel en strekking van de wet.

⁵ Het 'legaliteitsbeginsel' of nulla poena-beginsel houdt in dat een persoon alleen gehouden kan worden aan wetbepalingen die al bestonden op het moment dat die persoon datgene doet waarop die wet betrekking heeft. Het voorkomt dat de wetgever met terugwerkende kracht regels kan opleggen. Het beginsel wordt beschouwd als een essentieel onderdeel van de rechtsstaat.

interpretatie van het legaliteitsbeginsel en aan de belastingheffing op de strikt-formalistische juridische realiteit. Aan deze eerste eis kunnen alleen strikt omschreven, specifieke antimisbruikbepalingen tegemoet komen.

Conclusie

La nouvelle disposition anti-abus est arrivée. Geen reden evenwel om euforisch te worden. Het artikel pakt namelijk uit met het nieuwe begrip 'fiscaal misbruik', dat niet verward mag worden met het burgerrechtelijke begrip 'rechtsmisbruik', maar wel gelinkt mag worden aan het burgerrechtelijke begrip 'wetsontduiking'. Hiermee wordt volledig voorbij gegaan aan het meest geciteerde citaat uit de fiscale rechtsleer, het Brepols-arrest van het Hof van Cassatie.

In dit arrest aanvaarde het Hof van Cassatie niet alleen formeel het principe van het recht op de keuze van de minst belaste weg, maar het stelde vooral ook een einde aan de pogingen van de administratie dit beginsel te begrenzen door de theorie van de wetsontduiking⁶. De nieuwe anti-misbruik-bepaling miskent dus zonder meer het *Brepols*-arrest.

Bovendien mag het ook geen samenvattende weergave worden genoemd van de Europese rechtspraak, die niet alleen erg divers en complex is, maar ook veeleer doet denken aan 'simulatie' en 'veinzing' dan aan 'belastingontwijking'. De *Brepols*-doctrine en dus het principe van de vrije keuze voor de minste belaste weg zouden in dit nieuwe artikel zo gezegd overeind zijn gebleven, aldus de federale Ministerraad in de Memorie van Toelichting bij het ontwerp dat tot wet verworden is. Wie gelooft die mensen nog?

Een algemene antimisbruikbepaling impliceert een grote discretionaire bevoegdheid voor fiscus en rechter. Het is maar de vraag of deze actoren omzichtig kunnen omspringen met zoveel macht. Er wachten de Belgische belastingplichtigen onzekere tijden, die verholpen hadden kunnen worden door die ene algemene antimisbruikbepaling in te ruilen voor verschillende specifieke, strak omlinjnde antimisbruikbepalingen. Maar dat had de fiscale wetgever te veel werk en te veel tijd gekost. Tijd die men uiteraard niet meer heeft wanneer men een crisis moet bezweren en een schuldenput moet dempen die na 541 dagen van aanmodderende regeringsvorming alleen maar breder en dieper is geworden.

Met de invoering van het nieuwe artikel 344, §1 WIB en het nieuwe artikel 18, §2 Wetboek der Registratierechten heeft men gekozen voor de gemakkelijheidsoplossing, en tevens voor iets wat *de facto* onhaalbaar is. De fiscus nodigt ons allen uit om creatief te zijn bij het omschrijven van niet-fiscale motieven, in afwachting van het oordeel van het Hof van Cassatie, dat binnen enkele jaren kan worden verwacht.

Bio

Victor Dauginet is een advocaat gespecialiseerd in rechtszekerheid binnen de fiscaliteit. Zijn kantoor Dauginet heeft dan ook 13 advocaten die uitsluitend werkzaam zijn in deze branche. De auteur geeft ook sedert 8 jaar les aan de Fiscale Hogeschool en de Universiteit Antwerpen.

⁶ "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 gereguleerde toestand zeer dicht benadert. 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 ongeveer rechtshandelingen, die echter een rechtstoestand in het leven roepen die de door de fiscale wet belastbaar gestelde toestand zeer dicht nabij komt." (De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ?; *AFT*, 15 maart 2010, nr. 03, p. 4-42)