

# De belastingbetaler en de nieuwe antimisbruikbepaling

Peter HACKE • zaakvoerder ALASKA BRUGGE

Stefaan KINDT • zaakvoerder ALASKA KORTRIJK - IEPER

**Om te vermijden dat juridische constructies worden opgezet louter om belastingen te ontwijken, heeft de wetgever reeds in 1993 een algemene 'antimisbruikbepaling' ingevoerd. Die bepalingen zijn recent zwaar verstrengd en dat roept een aantal problemen op voor de ondernemingen.**

In de 'antimisbruikbepaling' van 1993 werd gestipuleerd dat een juridische constructie niet kon tegengeworpen worden aan de fiscus, wanneer deze kon bewijzen dat de constructie tot doel had belastingen te ontwijken.

De belastingplichtige kon echter nog ontsnappen indien hij kon bewijzen dat de constructie voldeed aan rechtmatige economische of financiële behoeften.

Deze bepaling werd ingevoerd omdat er volgens het overgrote deel van de rechtbanken iets was als 'geoorloofde belastingontwijking', dit in tegenstelling tot ongeoorloofde belastingontduiking of fraude.

Bij belastingontduiking worden eenvoudigweg geen belastingen betaald, niettegenstaande alle voorwaarden daartoe vervuld zijn.

Bijvoorbeeld: ik verhuur mijn gebouw aan mijn vennootschap, maar ik vermeld de huurinkomsten niet in mijn belastingaangifte.

Bij belastingontwijking daarentegen, plaatst men zich buiten het toepassingsgebied van de belasting.

Bijvoorbeeld: in plaats van mijn gebouw te verhuren aan mijn vennootschap, verkoop

ik het vruchtgebruik ervan aan mijn vennootschap.

Vermits ik geen 'huur' ontvang, betaal ik in dit geval geen belasting op huurinkomsten. De verkoop van vruchtgebruik op een gebouw is in de regel immers geen belastbaar onroerend inkomen.

Dit is toegelaten zolang ik alle gevolgen van deze verkoop van vruchtgebruik respecteer.

Dit houdt onder meer in dat de uitzonderlijke werken door mezelf als blote eigenaar worden gedaan en niet door de vennootschap die vruchtgebruiker is. Maar ook dat voor dit vruchtgebruik een normale prijs betaald wordt, die rekening houdt met de eigenheid van het vruchtgebruik.

Om dit te counteren werd dus in 1993 een algemene antimisbruikbepaling ingevoerd. 'Algemeen' in tegenstelling tot 'specifieke' antimisbruikbepalingen, waarin bepaalde situaties worden geïsoleerd, zoals bijvoorbeeld betalingen aan fiscale paradijzen of abnormale transacties met verbonden ondernemingen.

Zoals vermeld was het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de (in het voorbeeld) verkoop van het vruchtgebruik op het gebouw, ook economische of financiële motieven had, andere dan de belastingbesparing.

Eén van die motieven kon bijvoorbeeld de grotere rechtszekerheid zijn, die het vruchtgebruik biedt, in tegenstelling tot bijvoorbeeld de huur of het feit dat er geen verlenging mogelijk is zonder de instemming van de blote eigenaar.

## TANDELOZE TIJGER

De in 1993 ingevoerde algemene antimisbruikbepaling, bleek echter een slag in het water te zijn. De hogere rechtbanken oordeelden dat de fiscus niet zomaar een onbelaste of minder belaste handeling mocht vervangen door een meer of zelfs door de meest belaste handeling.

Er moest volgens deze rechtbanken een handeling in de plaats gesteld worden die gelijksoortige gevolgen teweeg bracht en niet zomaar de meest belaste of de meest 'normale' handeling.

In het voorbeeld: de verkoop van het vruchtgebruik op een gebouw kan niet zomaar vervangen worden door een huurovereenkomst, omdat een huurovereenkomst andere juridische gevolgen heeft dan een verkoop van vruchtgebruik. Op die manier werd de algemene antimisbruikbepaling een tandeloze tijger, zoals trouwens door meerdere juristen en fiscalisten was voorspeld.

Omdat het veel minder werk is om een algemene antimisbruikbepaling te schrijven, eerder dan vele specifieke, en het grote gat in de begroting dringend moest gedicht worden, werd een nieuwe poging ondernomen om een algemene antimisbruikbepaling in te voeren.

De nieuwe versie is wat betreft inkomstenbelasting in de regel van toepassing op aanslagjaar 2013 en op alle boekjaren die afsluiten vanaf 6 april 2012. Ook op alle handelingen rond registratie- en successierechten vanaf 1 juni 2012.

In de nieuwe antimisbruikbepaling staat dat de juridische constructie niet kan tegengeworpen worden aan de fiscus,

wanneer deze kan bewijzen dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Omdat dit een volledig nieuw begrip is, wordt gespecificeerd dat er sprake is van fiscaal misbruik wanneer een belastingplichtige:

- zich ofwel buiten het toepassingsgebied van een belasting plaatst;
- ofwel maakt dat hij een belastingvoordeel kan genieten;
- en dit in strijd met de doelstelling van een bepaling.

Opnieuw kan de belastingplichtige nog ontsnappen indien hij kan bewijzen dat er andere motieven zijn dan het ontwijken van belastingen.

## EEN KARREVRACHT PROBLEMEN

De problemen die deze vernieuwing oproept, zijn veelvuldig.

We vernoemen de belangrijkste:

1. **De notie 'fiscaal misbruik'** is een volledig nieuw begrip, waarvoor de minister van Financiën en de fiscus weigeren om concrete voorbeelden te geven.

Integendeel, zij bevestigen beiden dat deze notie zal ingevuld worden door de praktijk. Met andere woorden: er zal iemand zijn nek moeten uitsteken en de tijd, het geld en het geduld opbrengen om de rechtbanken de gelegenheid te geven om zich hierover uit te spreken.

Net zoals de eerste cassatiearresten, omtrent de in 1993 ingevoerde antimisbruikbepaling, zijn geveld in 2005 en 2007, zal het nu tot 2024 duren voor-

meer duidelijkheid wordt verkregen over de nieuwe bepaling.

Als gevolg hiervan heerst grote onzekerheid.

Net zoals in 1993 zijn er vele vragen en veel verschillende antwoorden, zonder eenduidigheid.

Kwatongen beweren zelfs dat het precies de bedoeling was om onzekerheid en angst te creëren zodat gedurfde constructies achterwege blijven.

## 2. Strijdigheid met de Grondwet

De nieuwe antimisbruikbepaling geeft de fiscus de mogelijkheid om een rechtshandeling te vervangen door een andere zodra hij meent dat (in ons voorbeeld) de verkoop van het vruchtgebruik een fiscaal misbruik uitmaakt omdat dit tegen het doel van een fiscale bepaling ingaat.

Dit terwijl er krachtens de Grondwet geen belasting kan zijn zonder een specifieke wet.

Er is met andere woorden een wettelijke bepaling nodig die nauwkeurig omschrijft onder welke voorwaarden een belasting verschuldigd is.

In ons voorbeeld: er is een specifieke bepaling nodig die de inkomsten uit de verkoop van het vruchtgebruik op een gebouw belastbaar stelt.

Door de verkoop van het vruchtgebruik op een gebouw gelijk te stellen met een huur op het gebouw, miskent de fiscus deze grondwettelijke vereiste. Daarenboven wordt de Grondwet ook met de voeten getreden op het vlak

van de bevoegdheidsverdeling tussen de federale staat, gemeenschappen en gewesten. Het zijn namelijk deze laatste die bevoegd zijn op het vlak van de registratie- en successierechten.

Door de algemene antimisbruikbepaling ook toepasselijk te maken op dit vlak, miskent de federale staat aldus de in de Grondwet vastgelegde bevoegdheidsverdeling.

## 3. Strijdig met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens werd reeds meermaals toepasselijk verklaard in fiscale zaken. Zo werd bijvoorbeeld reeds geoordeeld dat een belastingplichtige een duidelijk zicht moet hebben op de gevolgen van zijn handelingen: het beginsel van rechtszekerheid.

Het is moeilijk in te zien hoe de nieuwe antimisbruikbepaling hiermee rijmt.

## Conclusie

De nieuwe antimisbruikbepaling is op eieren lopen voor alle belastingplichtigen, alsook voor hun adviseurs.

Deze manier van wetgeving draagt niet bij tot een gunstig ondernemingsklimaat dat werkgelegenheid en toegevoegde waarde kan creëren en waardoor op een billijke manier belasting zou kunnen geïnd worden. Dit met het oog op het opvullen van het gat in de begroting op een economisch verantwoorde manier. ■