

Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in de vennootschapsbelasting

Karen VANHOUT

promotor :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

UNIVERSITEIT HASSELT

FACULTEIT TOEGEPASTE ECONOMISCHE WETENSCHAPPEN

Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking
in de vennootschapsbelasting

Eindverhandeling voorgedragen tot
het behalen van de graad van Handelsingenieur
door : Karen VANHOUT
Promotor : Prof. dr. C. Vanderkerken

2006

Woord vooraf

Het werk dat op dit moment voor u ligt, is het slotstuk van mijn opleiding tot Handelsingenieur, optie Accountancy en Financiering, aan de Universiteit Hasselt. Het uitwerken van een eindverhandeling is een eenzame bezigheid en kost nogal wat moeite, dus ik ben trots u op dit moment het eindresultaat te kunnen voorstellen.

Ik wens van de gelegenheid gebruik te maken om een woord van dank en appreciatie te uiten aan de personen die mij bijstonden. Eerst en vooral wil ik Prof. Dr. C. Vanderkerken bedanken omdat ze me, door mij als haar thesisstudent te aanvaarden, een platform bood om me te verdiepen in het onderwerp van mijn keuze. Verder is een woord van dank aan het adres van mr. P. Lauwers van advocatenkantoor BVBA PL Lauwers gepast, voor het toestaan van een zeer verdiepend interview.

Verder wil ik mijn grootste appreciatie en dank uiten aan mijn ouders, voor de steun tijdens het schrijven van deze eindverhandeling, maar vooral om mij steeds de vrijheid te geven mijn eigen keuzes te maken en mij te steunen bij alles wat ik doe. Zonder hen had ik dit eindpunt nooit bereikt. Tot slot bedank ik mijn vrienden, en in het bijzonder Jan Hermans, om mij met woord en daad bij te staan bij mijn eindverhandeling en mijn studie.

Er rest mij nu enkel nog u veel leesplezier te wensen.

Samenvatting

Belastingen zijn eenzijdige financiële verplichtingen, die door de daartoe grondwettelijk gemachtigde overheden worden opgelegd aan de personen die een band hebben met hun grondgebied, teneinde in de openbare uitgaven als geheel genomen te voorzien. Belastingen kennen hun belangrijkste opdeling in directe en indirecte belastingen. Verder zijn ze onderhevig aan drie grondwettelijke beginselen: het legaliteits-, het annaliteits- en het gelijkheidsbeginsel. Daarnaast zijn ze afhankelijk van een aantal wettelijke beginselen.

Belastingontduiking en belastingontwijking zijn belangrijke fenomenen van de Belgische maatschappij en daarbuiten. De wens om zichzelf economisch voordeel te verschaffen door de belastingdruk te verlagen, is normaal. Dit kan echter op een legale manier, via belastingontwijking, en op een illegale manier, via belastingontduiking. De vraag stelt zich dan wanneer het verlagen van zijn eigen belastingdruk als belastingfraude bestempeld kan worden.

Onder belastingontwijking verstaan we het zich onttrekken aan belastingen zonder overtreding van enige wetsbepaling en zonder schending van de wet. Belastingontwijking, dat in verschillende verschijningsvormen kan voorkomen, is volledig aanvaard en toegestaan. Belastingontduiking daarentegen is het overtreden van de fiscale wet met het oog op de vermijding van belastingen. Hierbij is er dus wel sprake van een inbreuk op de wet. Hierbij kunnen twee vormen onderscheiden worden op juridische basis: inbreuk van de wetgeving, dit is het overtreden van de wettelijke verplichtingen, en veinzing of simulatie, welk bestaat wanneer partijen de schijn wekken een bepaalde rechtshandeling te hebben aangegaan waarvan de uitwerkselen echter gewijzigd of vernietigd worden door een andere rechtshandeling die geheim is gebleven. Valsheid in geschrifte is een belangrijke derde. Zowel belastingontwijking als -ontduiking kennen ook een opdeling op economische basis. Een

belastingplichtige kan economisch voordeel bekomen aan de ene kant door zijn belastbaar inkomen al dan niet frauduleus te verlagen en aan de andere kant door de aftrekbare kosten te verhogen.

Het onderscheid tussen belastingontwijking en -ontduiking kende reeds een hele evolutie die zich in de toekomst nog zal voortzetten. A priori heeft de belastingplichtige ten gevolge van de grondwettelijke beginselen het recht op de keuze van de minst belaste weg. Aangezien dat voor de fiscus een erg nadelig uitgangspunt is, heeft deze op allerlei manieren geprobeerd om die keuzevrijheid te beperken. Er is bijvoorbeeld de rechtsleer van de wetsontduiking. Dit is de leer die zegt dat iets ook belastingontduiking is indien de bedoelingen van de wetgever bij het opstellen van de fiscale wet miskend worden. Dit is echter geen aanvaarde rechtsleer in België en op basis hiervan kan dus niet overgegaan worden tot belastingen van in se niet belastbare inkomsten.

De keuze voor de minst belaste weg werd onderstreept in het zeer belangrijke Brepols-arrest, waarin het Hof van Cassatie oordeelde dat er geen verboden simulatie en dus geen fiscale fraude kan zijn, indien partijen met het oog op het kiezen van de minst belaste weg handelingen stellen, waarvan ze alle consequenties aanvaarden, zelfs indien de weg die ze kiezen niet de meest voor de hand liggende is. De fiscus probeerde het hierna met de economische werkelijkheidsbepaling. Volgens die leer is het nodig dat de gebruikte constructie voldoet aan bedrijfseconomische behoeften. Hieraan werd echter ook een einde gemaakt, en wel door het Hof van Cassatie dat nog eens de Brepols-doctrine bekrachtigde en toevoegde dat die geldt zelfs indien de akten gesteld worden enkel om de belastingdruk te verminderen.

Er restte de overheid enkel nog de mogelijkheid om de fiscale wetgeving te veranderen om belastingplichtigen te laten betalen waar de fiscus vindt recht op te hebben. Dat deed ze in de vorm van specifieke antimisbruikbepalingen en in de vorm van een algemene antimisbruikmaatregel. Deze laatste is opgenomen in artikel 344 §

1 W.I.B. '92 en bepaalt dat de Administratie mag herkwalficeren indien een juridische kwalificatie door partijen gegeven aan een akte enkel tot doel heeft om belastingen te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt. Dit artikel heeft een tussencategorie toegevoegd tussen belastingontwijking en belastingontduiking. Aangezien er geen sprake is van het overtreden van wetten of van simulatie, is er geen sprake van belastingontduiking. Er is echter door artikel 344 § 1 W.I.B. '92 een vorm van belastingontwijking ingevoerd die, in geval van geen tegenbewijs van de belastingplichtige, toch niet getolereerd wordt door de fiscus. Het gaat dan meestal over juridische constructies die bestaan uit meer dan één akte.

Hoewel de grondwettelijkheid van het artikel door meerdere auteurs en rechtsgeleerden in twijfel wordt getrokken, omdat het meer wetgevend macht in handen van de uitvoerende macht legt dan bedoeld was ten tijde van de scheiding der machten, is er tot heden geen reden om het artikel niet toe te passen. Een oplossing hiervoor en vooral voor de rechtsonzekerheid die ontstaan is, is het oprichten van een Dienst Voorafgaande Beslissingen. Hieraan kunnen belastingplichtigen, vóór het uitvoeren van een constructie, deze voorleggen om te kijken welke de fiscale behandeling zal zijn.

Een actueel voorbeeld van de toepassing van de rechtsleer van belastingontduiking en -ontwijking is de vruchtgebruikconstructie. Hierbij worden blote eigendom en het genot van de zaak opgesplitst, waarbij de bestuurder of bedrijfsleider van een vennootschap de blote eigendom koopt en de vennootschap het vruchtgebruik. Deze constructies komen hoe langer hoe meer onder vuur te liggen, hoewel de fiscus onder bepaalde voorwaarden de constructie aanvaardt. Een algemene richtlijn over herkwalficatie bestaat nog niet en voorlopig dient elk geval individueel bekeken te worden.

Inhoudsopgave

Woord vooraf	4
Samenvatting	5
Inhoudsopgave	8
1 Inleiding	11
2 Belastingen	14
2.1 Definitie	14
2.2 Belastingheffende overheden in België	16
2.3 Indeling belastingen.....	17
2.4 Algemene grondwettelijke beginselen	18
2.5 Beginselen uit het publiekrechtelijke karakter van de belastingwet	21
2.6 Vennootschapsbelastingen	22
2.7 Herkwalificatie	22
3 Belastingontwijking en belastingontduiking	24
3.1 Belastingontwijking.....	24
3.1.1 Belastingbesparing	25
3.1.2 Keuzemogelijkheden in de fiscale regelgeving	25
3.1.3 Fysieke belastingontwijking.....	26
3.1.4 Interpretatie van de wetgeving.....	26
3.1.5 Onvolkomenheden in de fiscale wetgeving	26
3.1.6 Combinaties van regels of constructies.....	27
3.2 Belastingontduiking.....	28

3.2.1	Vormen van belastingontduiking: juridische benadering	28
3.2.2	Vormen van belastingontduiking: economische benadering	30
4	Belgische rechtspraak belastingontwijking en belastingontduiking	32
4.1	<i>Keuze van de minst belaste weg</i>	32
4.2	<i>Wetsontduiking</i>	33
4.3	<i>Brepols-doctrine</i>	33
4.4	<i>Economische werkelijkheidsbepaling</i>	36
4.4.1	I.N.E.S.....	37
4.4.2	Maes International	38
4.4.3	Van Rompaey	38
4.4.4	Au Vieux St. Martin	39
4.5	<i>Specifieke antimisbruikwetten</i>	40
4.6	<i>De algemene antimisbruikbepaling</i>	41
4.6.1	Impact op toepassing <i>ratione personae</i> en <i>ratione temporis</i>	42
4.6.2	Tegenbewijs.....	43
4.6.3	Step by step doctrine	43
4.6.4	Toepassingsvoorwaarden.....	44
4.6.5	Grondwettelijkheid van de algemene antimisbruikmaatregel.....	45
4.7	<i>Belastingontwijking in de Europese Unie</i>	50
4.8	<i>Voorafgaande beslissing</i>	51
5	De vruchtgebruikconstructie en de fiscus	54
5.1	<i>Recht van vruchtgebruik</i>	54
5.1.1	Zakelijke rechten	55
5.1.2	Eigendom	56
5.1.3	Roerende en onroerende goederen.....	56
5.2	<i>Vruchtgebruikconstructie</i>	57

5.3	<i>Fiscale behandeling van vruchtgebruik</i>	60
5.4	<i>De vruchtgebruikconstructie: belastingontwijking en -ontduiking</i>	61
5.4.1	Veinzing en simulatie.....	61
5.4.2	De turbovorm van de vruchtgebruikconstructie	61
5.4.3	De vruchtgebruikconstructie en artikel 344 § 1 W.I.B. '92.....	63
6	<i>Belastingontduiking en belastingontwijking: interview</i>	67
6.1	<i>Inleiding</i>	67
6.2	<i>Actuele problemen belastingontduiking en belastingontwijking</i>	68
6.3	<i>Voorafgaande beslissing</i>	73
6.4	<i>Procedure</i>	74
6.5	<i>Subjectiviteit</i>	75
6.6	<i>Mening artikel 344 § 1 W.I.B. '92</i>	76
	Lijst van geraadpleegde werken	78
	Bijlagen	84
	<i>Bijlage 1: Artikelen uit de Grondwet</i>	85
	<i>Bijlage 2: Artikelen uit het Wetboek van Inkomstenbelasting 1992</i>	87
	<i>Bijlage 3: Artikelen uit het Burgerlijk Wetboek</i>	102
	<i>Bijlage 4: Wet van 24.12.2002 Titel III over de Voorafgaande Beslissing</i>	108

1 Inleiding

Belastingontduiking vindt momenteel op een massale wijze wereldwijd plaats. De omvang van allerlei soorten belastingfraude is daarbij erg groot. Hoewel het precieze cijfer moeilijk te berekenen is, kunnen volgende cijfers een idee geven van de grootorde:

- Tax Justice Network schat bijvoorbeeld dat offshore activa, dit wil zeggen de activa buiten het bereik van effectieve taxatie, vandaag reeds overeenkomen met één derde van totale activa van de hele wereld. (Alleen de kleine man/vrouw betaalt belastingen..., g.d.)
- De Tijd publiceerde in juli 2006 een artikel dat spreekt van 1,328 miljard euro die de Belgische Staat het jaar ervoor misliep door BTW-fraude. Dit soort fraude zou volgens hetzelfde artikel in de Europese Unie 50 miljard euro bedragen. De Staatssecretaris voor de Strijd tegen de Fiscale Fraude Hervé Jamar schatte het verlies door BTW-fraude in België op 'slechts' 181 miljoen euro. (Belgische Staat loopt jaarlijks 1,3 miljard mis, 2006)
- Professor Frank publiceerde in 1998 een rapport dat meldt dat het verlies voor de Belgische fiscus 580 tot 705 miljard frank (14,5 tot 17,5 miljard euro) bedroeg in de jaren '90. Dat betekent 6,1 % à 7,5 % van het BBP. (Frank, 1998)
- Volgens de Europese Commissie bedroeg het geheel van niet-aangegeven economie, inclusief het illegale, zwarte circuit, in België in 1998 tussen 7 en 16% van het BBP, en bevond België zich daarmee in de middengroep van de EU-landen. (Over fiscale fraude, 2007)

Verschillende bronnen spreken daarbij nog over een consequente onderschatting.

De gevolgen van belastingfraude, zoals de ondermijning van het systeem van inkomensverdeling, zijn eerst en vooral een bedreiging voor de verzorgingsstaat en rechtsstaat België (Marchal en Pacolet, 2003), maar de gevolgen gaan verder dan dat. Op internationaal gebied doet het systeem van belastingparadijzen en offshoring ontwikkelingslanden nog meer verpauperen. (Alleen de kleine man/vrouw betaalt belastingen..., g.d.) De Belgische overheid erkent de noodzaak van de bestrijding van belastingontduiking en probeert nieuwe initiatieven te nemen om de pakkans bij fraude te verhogen, getuige de oprichting van een nieuwe overheidsdienst tegen zwartwerk, namelijk de Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst.

Ook de bedrijven en vakbonden zijn het er mee eens dat het nodig is om aan fraudebestrijding te doen. De eerste groep wil hierdoor vooral een verlaging van de arbeidsbelastingen verkrijgen. Tegelijk zien ondernemingen in een belastingverlaging van de arbeid een oplossing voor belastingfraude. De beweegreden van de vakbonden is de constatactie van een directe ondermijning van de sociale bescherming via minder ontvangsten. Ook op Europees vlak is er een tendens om het zwartwerk en de belastingfraude aan te pakken.

De bronnen die we hierboven citeren spreken expliciet over belastingontduiking en belastingfraude en houden, indien ze andere auteurs tegenspreken, geen rekening met een eventueel definiëringsverschil. Toch is het gebied van belastingontduiking in landen als België niet zo gemakkelijk af te baken en bestaat er een grijs gebied tussen belastingontduiking en belastingontwijking. Pogingen tot verlagen van de belastingdruk kunnen voor sommige personen in de categorie van belastingontduiking vallen, voor anderen in de categorie van de belastingontwijking. Dit subjectief onderscheid heeft de overheid proberen te objectiveren door een aantal wetten in te voeren. Dit is in vele gevallen geen oplossing voor de discussie, daar ook wetten voor interpretatie vatbaar zijn, een taak die dan ook vaak aan een rechtbank wordt overgelaten. Dat het pleit nog niet beslecht is, bewijst de grote hoeveelheid zaken van belastingontwijking en

belastingontduiking waarmee de rechtbanken jaarlijks te maken hebben en de massa literatuur die reeds geschreven werd over het thema.

Dit werk handelt over deze enigszins subjectieve grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking. Het is nodig definities te geven van beide begrippen voor op een zinvolle manier gesproken kan worden over het verschil. Hierna komt de geschiedenis van de relevante wetgeving en rechtspraak aan bod. Op deze manier kunnen we tot een beter begrip komen van de toestand die op dit moment bestaat inzake de grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking.

2 Belastingen

Belastingen treffen iedereen in België, zowel natuurlijke personen als rechtspersonen. Dit hoofdstuk behandelt kort de opbouw van het algemene belastingsysteem in België. We vinden dit systeem in wetgevende vorm terug in verschillende wetten:

- Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992
- BTW-wetboek
- Communautair Douanewetboek
- Wetboek der Registratie-, hypotheek- en griffierechten
- Wetboek der Successierechten
- Wetboek diverse rechten en taksen
- ...

De toepassing ervan, de uitvoerende kant van de belastingen, wordt bepaald door de uitvoeringsbesluiten: Koninklijke Besluiten en Ministeriële Besluiten. De feitelijke toepassing van de wetten wordt ook beïnvloed door de rechtspraak en rechtsleer.

Voor we ingaan op het eigenlijke onderwerp van dit werk, bespreken we in dit hoofdstuk enkele basisprincipes van de Belgische fiscaliteit.

2.1 Definitie

Voor het begrip belastingen bestaan talrijke definities. Definities voor belastingen zijn namelijk afhankelijk van het perspectief van waaruit de belasting wordt behandeld – economisch, sociaal, juridisch – en vanuit de tijdsgeest. Het belastingstelsel is een erg snel veranderende materie, en belastingen ontstaan en verdwijnen continu. Een eerste mogelijke definitie vinden we in De Jonckheere et al. (2004; p. 16): “(belastingen kunnen omschreven worden als) eenzijdige financiële verplichtingen, die door de daartoe grondwettelijk gemachtigde overheden worden opgelegd aan de personen die een band hebben met hun grondgebied, teneinde in de openbare uitgaven als geheel genomen te

voorzien". Het Hof van Cassatie gaf in 1954 (a.¹) volgende definitie: "De belasting vormt een voorafname, uitgevoerd door de Staat, de provincies of de gemeenten, op de inkomsten van personen, zijnde van publiek- of privaatrecht, vennootschappen zonder burgerlijke personificatie en feitelijke verenigingen of gemeenschappen, die aanwezig zijn op hun grondgebied of er belangen hebben, om te worden gebruikt voor diensten van algemeen belang".

De kerngedachten van deze definities komen natuurlijk overeen. We bespreken drie belangrijke karakteristieken die we terugvinden in deze definities. Ten eerste is er de eenzijdige opgelegde verplichting door de overheid aan het individu, zonder tegenprestatie te verwachten. Vis zonder boter dus. Ten tweede moeten overheden om belastingen te kunnen heffen een grondwettelijke machtiging hebben, dewelke ze krijgen door de jaarlijkse Financiewet. Tot slot blijkt duidelijk dat belastingen tot doel hebben om de openbare uitgaven te financieren. Deze noodzaak van een financiële behoefte werd onderstreept in het arrest van het Hof van Beroep in Luik op 2 mei 1990 (b.). Praktisch gezien wil dit zeggen dat het budget van de belastingheffende overheid de noodzaak van de belasting moet aantonen. (De Jonckheere et al, 2004)

Uit beide definities kan het verschil tussen een retributie en een belasting afgeleid worden. De Raad van State behandelde dit onderwerp ook in 1981. Deze zag twee essentiële verschilpunten. Retributies vormen tegenprestaties voor diensten en handelingen van de overheid waarvan derden vrijwillig gebruik kunnen maken, terwijl belastingen altijd handelingen betreffen waaraan belanghebbenden zich niet kunnen onttrekken. Daarbij moet het bedrag van de retributie in overeenstemming staan met de geleverde dienst, zoniet spreken we van een belasting. Een voorbeeld van een retributie is de kost van aflevering van bepaalde documenten door de gemeente. (Taillieu, 2006)

¹ Dit is een verwijzing naar het juiste arrest in de lijst van geraadpleegde werken.

Het doel van belastingheffingen is in hoofdzaak drievoudig. Eerst en vooral zorgen de inkomsten uit belastingen voor een inkomen voor de overheid om diens uitgaven, zoals wegebouw, te financieren. Dit is een financiële functie. Ten tweede zijn belastingen een systeem ter inkomensverdeling – welke ook beschouwd kan worden als een uitgave van de overheid. Dit is een sociale functie. Tot slot is er de regulerende functie van belastingen. Door belasting te heffen op bepaalde niet wenselijke gedragingen, kan een overheid proberen dat gedrag te beperken. Een voorbeeld hiervan is de milieubelasting. Bij het nastreven van niet-fiscale doelen door belastingheffende overheden is een kanttekening nodig. Een overheid heeft namelijk niet de legitimiteit om een belasting invoeren enkel voor een niet-fiscaal doel. Belastingen met een fiscaal doel kunnen wel een niet-fiscaal neven doel hebben. (De Jonkheere, 2004)

Couturier et al. (2005) noemen deze laatste functie een economische functie. Hierbij gaan ze verder dan enkel het regulerend karakter en voegen hieraan ook de invloed van belastingen op prijsvorming, spaarwezen, investeringen en tewerkstelling toe.

2.2 Belastingheffende overheden in België

In het sterk verdeelde België, binnen de EU, zijn er verschillende overheden die belastingen mogen heffen. De Staat krijgt de bevoegdheid door artikel 170 §1 van de Grondwet. De provincies, agglomeraties en de gemeenten, of in één woord de regionale besturen, krijgen deze bevoegdheid door artikel 170 §3 en §4 G.W. Ook publiekrechtelijke instellingen van algemeen belang hebben fiscale bevoegdheden, in die zin dat de wet de burgers verplicht zich aan te sluiten onder bepaalde voorwaarden. Een voorbeeld is Polders en Wateringen. Verder bestaan er supranationale Overheden die belastingen heffen. Deze belastingen zijn echter nog niet erg uitgebreid. (Couturier et al., 2005)

Tot slot hebben ook de gemeenschappen en gewesten belangrijke fiscale bevoegdheden gekregen in de Grondwet (artikel 173) en Bijzondere Wetten die bevoegdheden

overdragen naar de gewesten en gemeenschappen². De grondslag, het tarief en de vrijstellingen kunnen nu ook autonoom door de gewesten worden geregeld. De invordering van de gewestelijke belastingen gebeurt echter nog door de federale overheid. (Tiberghien, 2004)

2.3 Indeling belastingen

We kunnen de verschillende belastingen indelen volgens meerdere classificaties. Hiervan worden er hier twee weergegeven. Eerst en vooral bestaat er een onderscheid tussen vier soorten belastingen, naar gelang de aard van de belastingbetaler: de personenbelasting voor natuurlijke personen die in België wonen, de vennootschapsbelasting voor vennootschappen, de rechtspersonenbelasting voor rechtspersonen anders dan vennootschappen en de belasting van niet-inwoners voor natuurlijke personen die niet in België wonen. Deze indeling wordt beschreven in artikel 1 W.I.B. '92.

Uit de definities van belastingen uit 1.1.1. bleek dat elke belastingplichtige belangen diende te hebben op het grondgebied van de belastingheffer. Dit wil zeggen dat elke categorie van de bovenstaande indeling op een bepaalde manier verbonden is met België. Dit kan zijn doordat ze bijvoorbeeld wonen in België, hun hoofdzetel in België hebben of doordat ze inkomsten vergaren in België. Bovenstaande indeling maakt dus een onderscheid tussen belastingen door te kijken naar de aard van de belastingbetaler en in het bijzonder naar de manier waarop de belastingbetaler verbonden is met België.

Een tweede onderscheid bestaat er tussen directe en indirecte belastingen. Directe belastingen zijn belastingen waarbij belastingplichtige en belastingschuldige dezelfde persoon zijn. Dit is de economische benadering. De belasting is dan bedoeld om gedragen

² Bijzonder Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en Gewesten, Bijzondere Wetten van 13 juli 2001 betreffende de overdracht van diverse bevoegdheden aan de gewesten en de gemeenschappen.

te worden door degene die ze betaalt. Een voorbeeld van directe belastingen is de inkomstenbelasting. Bij de indirecte belastingen is de belastingplichtige *niet* dezelfde als de belastingschuldige en is de belasting bestemd om door degene die ze betaalt te worden doorgerekend aan derden. De BTW is de bekendste indirecte belasting. Deze belasting wordt geacht gedragen te worden door de consument, die een koopprijs inclusief belasting betaalt. De belastingschuldige is dus de consument. De verkoper of dienstverlener is echter de belastingplichtige en draagt de belasting af aan de fiscus. (Couturier et al., 2005)

Tiberghien (2004) legt het onderscheid nog op een andere, niet economische manier uit. De belastingen geïnd door de vroegere Administratie der Directe Belastingen worden als directe belastingen beschouwd, de belastingen geïnd door de twee andere vroegere Administraties indirecte belastingen worden genoemd. In de indirecte belasting noemt hij een verder onderscheid tussen de belastingen op de inkomsten van natuurlijke personen en ondernemingen, belastingen op het verbruik en belastingen op het vermogen. Dit is een onderverdeling die ook gebruikt wordt door onder meer de OESO, die voor elk van de dertig lidstaten dezelfde definities hanteert.

2.4 Algemene grondwettelijke beginselen

(Tiberghien, 2004)

De fiscale wetgeving wordt geregeld door een aantal grondwettelijke beginselen. Daarnaast zijn er een aantal beginselen die voortvloeien uit de aard van de belastingwet en uit het recht in het algemeen. De grondwettelijke beginselen zijn het legaliteits-, het annaliteits- en het gelijkheidsbeginsel.

Het **legaliteitsbeginsel** is vervat in artikel 170 van de Grondwet. Letterlijk zegt dit artikel³: “Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.” Dit betekent dat de bevoegdheid van het heffen van een belasting bij de wetgevende macht ligt. Daarbij is alles vrij van belasting, tenzij de wet het anders bepaalt. Dit artikel verbiedt dus duidelijk de wetgevende macht om haar bevoegdheid inzake belastingen over te dragen aan de uitvoerende of rechterlijke macht.

Deze beperking leidt er ook toe dat de fiscale wetgeving strikt dient geïnterpreteerd te worden. De belastingwet omschrijft de precieze toestanden met uitsluiting van alle andere. Er is dus geen toepassing naar analogie mogelijk, wat wil zeggen dat de fiscale wet niet kan worden toegepast op situaties die niet door haar voorzien worden, ook al lijken ze op situaties die wel door de wet gedekt worden. Hieruit leiden we rechtstreeks het in dubio contra fiscum beginsel af, welk betekent dat belasting niet verschuldigd is zolang er geen strikt bewijs geleverd is van de schuld. Indien er onduidelijkheid of twijfel is, moet dit steeds in het voordeel van de belastingplichtige aanzien worden.

Het principe dat belastingen enkel door de wetgevende macht kunnen ingesteld worden, moet echter samen gelezen worden met volgende vier opmerkingen. Eerst en vooral bepaalt de uitvoerende macht de modaliteiten van het innen van de belastingen welk hun een bepaalde toepassingsruimte geeft. Het Parlement heeft daarbij de Koning herhaaldelijk de macht verleend om de fiscale wetgeving te wijzigen. Hoewel het Arbitragehof dit in se nietig verklaarde, heeft ze toch een bepaalde vrijheid gelaten aan de uitvoerende macht. Ten derde heeft de uitvoerende macht de mogelijkheid om de fiscale wetten aan te vullen met voorwaarden en modaliteiten. Tot slot mag de Administratie akkoorden treffen in verband met het bestaan en de belangrijkheid van de feiten die de grondslag van de belasting uitmaken, in zoverre deze feiten niet voldoende zijn vastgesteld.

³ De volledige relevante artikelen vindt u in bijlage.

Over het **annaliteitsbeginsel** zegt de Grondwet letterlijk in artikel 172: “Over de belastingen ten behoeve van de Staat, de gemeenschap en het gewest wordt jaarlijks gestemd. De regelen die ze invoeren, zijn slechts voor een jaar van kracht indien zij niet worden vernieuwd.” Er zijn nochtans zeer oude fiscale wetten die nog altijd in voege zijn. Dit valt te verklaren doordat elk jaar de begrotingswet wordt gestemd, die bepaalt dat de fiscale wetgeving in voege zal blijven gedurende het volgende jaar.

Tot slot bestaat er het grondwettelijke beginsel van de **gelijkheid**. Letterlijk zegt het artikel 172: “Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.” Het artikel bepaalt dat alle burgers die zich in dezelfde omstandigheden bevinden, belast zouden worden op dezelfde wijze. De precieze bedoeling van het gelijkheidsbeginsel werd door het Arbitragehof als volgt geformuleerd: “De grondwettelijke regels van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zouden worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, waarvan het bestaan moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de ter beoordeling staande norm, en de aangewende middelen redelijkerwijze evenredig zijn met het beoogde doel.” De draagkracht hiervan kan begrepen worden aan de hand van volgend voorbeeld. Een belasting die één persoon treft zou wettelijk kunnen zijn indien de wetgever niet de doelstelling heeft gehad één bepaalde belastingplichtige te treffen en dus de schijnbare ongelijkheid niet arbitrair is.

Het tweede lid van artikel 172 verbiedt de Administratie verminderingen of vrijstellingen toe te staan die niet door de wet worden toegestaan. De Administratie mag dus ook niet afzien van een belasting, wat dus wel eens in het nadeel van de belastingplichtige kan zijn. Nochtans durft de Administratie in uitzonderlijke gevallen van het beginsel af te wijken door een wetsbepaling milder te interpreteren als die haar te streng lijkt.

2.5 Beginselen uit het publiekrechtelijke karakter van de belastingwet

(Couturier et al., 2005)

Naast de grondwettelijke beginselen, zijn er ook een aantal wettelijke beginselen belangrijk die de belastingwetgeving vorm geeft. Belastingrecht behoort tot het publiek recht, omdat het een verhouding tussen de overheid en de burgers regelt, en niet een verhouding tussen burgers onderling. Het economische belang hiervan wordt bijvoorbeeld uitgedrukt door het feit dat ook ongeoorloofde en niet alleen geoorloofde handelingen aanleiding geven tot belastingheffing. Aan het publiekrechtelijke karakter van de belastingwet zijn volgende andere belangrijke gevolgen verbonden.

Eerst en vooral is de belastingwet van **openbare orde**. Individuen kunnen door overeenkomsten niet afwijken van deze wetten. De Administratie kan dus ook niet afwijken van de belastingwetten, tenzij over feitelijke aangelegenheden. Verder moet de belastingwet **beperkend geïnterpreteerd** worden. Eerst bestaat er een tekstuele interpretatie, indien deze voldoende duidelijk is, moet de wet niet verder worden geïnterpreteerd. Is de tekstuele interpretatie echter niet volledig duidelijk, kan overgegaan worden tot het nagaan van de bedoeling van de wetgever, aan de hand van de voorbereidende werkzaamheden. Tot slot dient de twijfel die eventueel na deze interpretaties blijft bestaan, ten voordele van de belastingplichtige te strekken (in dubio contra fiscum, confer supra). Er mag géén gebruik worden gemaakt van de analogische interpretatiemethode.

Een derde wettelijke beginsel is dat de belastingwet geen terugwerkende kracht heeft. Dit **niet-retroactiviteitsbeginsel** wil zeggen dat een handeling of toestand pas belastbaar is als die gedaan wordt of bestaat nadat de wet is ingevoerd en dat een historische gebeurtenis of toestand niet door een wet kan worden belast. Ten vierde dient de fiscus zich aan de beginselen van **behoorlijk bestuur** te houden bij het vestigen van de aanslag, de controle en alle andere contacten met de belastingplichtige. Een zeer praktisch voorbeeld is dat de fiscus gehouden is tot het tijdig afhandelen van

bezwaarschriften. Tot slot kan de wet naast in fiscale sancties zoals een verhoging van de belastingen ook in **strafrechtelijke sancties** voorzien.

De grondwettelijke en wettelijke beginselen zijn belangrijk om te vermelden, omdat we deze kunnen samenlezen met de bestaande rechtspraak en rechtsleer over de grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking.

2.6 Vennootschapsbelastingen

Dit werk zal zich toespitsen op het deelgebied van de vennootschapsbelastingen. Artikel 179 van het wetboek van inkomstenbelastingen bepaalt dat binnenlandse vennootschappen alsmede de gemeentespaarkassen aan deze belasting onderworpen zijn. Binnenlandse vennootschappen zijn die vennootschappen die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft (artikel 2 W.I.B. '92). Artikel 180 en artikel 181 sommen dan weer die vennootschappen op die niet onder de vennootschapsbelasting vallen. De belangrijkste daarvan is de vereniging zonder winstgevend doel. Vennootschapsbelastingen vallen in de categorie van de directe belastingen.

2.7 Herkwalificatie

De Administratie heeft de mogelijkheid om in sommige gevallen de juridische kwalificatie die partijen aan een akte verlenen of aan afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen te "verbeteren", bijvoorbeeld wanneer de Administratie kan aantonen dat de belastingplichtige de juridische kwalificatie heeft gekozen enkel om belastingen te ontwijken (confer infra). Deze geherkwalificeerde akte zal de Administratie dan in staat stellen om toch belastingen te heffen op de verrichting. De fiscus kan dus een niet belaste akte omtoveren tot een belaste akte. (Verhoeve, 2005) Essentieel hierbij is dat de

juridische kwalificatie na herkwalificatie de door de partijen beoogde rechtsgevolgen eerbiedigt. (Faes, 1994) Herkwalificatie heeft in het kader van belastingontwijking enkel een fiscale gevolgtrekking. De akten worden niet in hun privaatrechtelijke bestaan aangetast door de fiscale herkwalificatie. (monKEY, g.d.)

3 Belastingontwijking en belastingontduiking

Belastingontwijking, belastingomzeiling of belastingvermijding zijn drie begrippen die hetzelfde aanduiden⁴. Belastingontduiking is een ander concept en niet gelijk aan de drie voorgaande. In dit onderdeel gaan we in op het verschil tussen de twee begrippen.

Fiscale onderschatting dient onderscheiden te worden van beide begrippen. Hierbij gaat het namelijk over een macro-economische begrip, dat omschreven kan worden als de niet-belasting van een deel van de inkomsten (of vermogens) dat logischerwijs had belast moeten worden volgens de letter of de geest van de fiscale wet, maar dat in feite niet belast wordt. (Faes, 1994)

3.1 Belastingontwijking

De wens om zich aan de belasting te onttrekken is normaal. Gothot (1963) zegt in “La Fraude Fiscale” dat degene die zijn belastingschuld zo veel mogelijk probeert te beperken, zich gedraagt als een goed huisvader. Ook ondernemingen die concurrentieel wensen te zijn, doen er goed aan aan tax-planning te doen.

Belastingontwijking wordt ook ‘de keuze van de minst belaste weg’ genoemd. Het intentioneel element is hetzelfde als dat van de belastingontduiker, namelijk de wil om zich te onttrekken aan de belasting. Dit gebeurt echter zonder overtreding van enige wetsbepaling en er is dus geen sprake van ontoelaatbaarheid en geen schending van de wet. (Delahaye, 1989)

Er zijn verschillende methoden van belastingontwijking.

⁴ We gebruiken voortaan het woord belastingontwijking.

3.1.1 Belastingbesparing

Deze methode van belastingontwijking houdt in dat een onderneming simpelweg de belaste handeling niet uitvoert, maar die handeling gewoon vermijdt of een andere oplossing zoekt. We spreken dan respectievelijk van onthouding en substitutie. Dit volgt uit de autonomie van contracteren van ondernemingen. Het staat de onderneming vrij om te handelen naar goedgevoelen en hun handelingen zijn tegenstelbaar aan de fiscus. De fiscus kan met andere woorden niet oordelen over het al dan niet gunstig zijn van het niet stellen van een bepaalde handeling en moet het substituut aanvaarden. (Delahaye, 1989)

Volgens Vanistendael (2006) is de belastingontwijking in de vorm van belastingbesparing een concept dat zich bevindt op het niveau van belastingontwijking en belastingontduiking. Een voorbeeld dat hij geeft van belastingbesparing is bijvoorbeeld het huren van een pand in plaats van het kopen of bouwen van een huis om respectievelijk registratierechten of BTW te besparen. Belastingbesparing is niet controversieel en volledig aanvaard.

3.1.2 Keuzemogelijkheden in de fiscale regelgeving

De belastingplichtige kan profiteren van keuzemogelijkheden die de belastingwetgeving zelf geeft, welke tot aanzienlijke verschillen in fiscale druk kunnen leiden. Omdat deze opties uitdrukkelijk in de wet zijn opgenomen, kan de belastingplichtige met vol recht ervan gebruik maken. Vanistendael (2006) geeft het volgende voorbeeld: de keuze voor het voeren van een ondernemingsactiviteit in vennootschapsvorm of in de vorm van een persoonlijke onderneming zonder rechtspersoonlijkheid.

3.1.3 Fysieke belastingontwijking

Deze vorm bestaat erin dat de belastingplichtige simpelweg probeert de belastingdruk te verlagen door zijn activiteiten en handelingen naar een ander grondgebied te verplaatsen. Verschillende landen kennen een lager belastingtarief dan België. Een eenvoudig voorbeeld is het tanken en de aankoop van sigaretten van Belgen in het Groot Hertogdom Luxemburg. Wegens de lagere accijnzen in Luxemburg, kan een Belg de hogere belasting in België vermijden.

3.1.4 Interpretatie van de wetgeving

Deze vorm van belastingontwijking ontstaat doordat personen de mogelijkheid krijgen om fiscale regels op uiteenlopende manieren toe te passen op grond van verschillende interpretaties van de rechtsregels. (Vanistendael, 2006)

3.1.5 Onvolkomenheden in de fiscale wetgeving

Deze vorm ontstaat door een onaangepaste wetgeving. Dit valt best uit te leggen aan de hand van een voorbeeld van Vanistendael (2006). In de Belgische fiscale wetgeving is er een forfaitaire aftrek voorzien voor ontvangen interesten van buitenlandse oorsprong. Deze interesten worden reeds belast in het buitenland, aan de bron, en zouden dubbel belast worden indien er in België in hoofde van de genierter nog eens belasting op betaald moest worden. In de meeste landen bestaat er echter een belastingvermindering voor het werkelijke bedrag van de in het buitenland betaalde belastingen. Er wordt dus zowel in het buitenland als in België een (forfaitaire) belastingvermindering toegestaan. Er ontstaat dus een belastingvoordeel omdat de Belgische wetgeving niet volledig aansluit bij de werkelijkheid. Dit beleggen in een ander land zonder belasting op de interesten

groeide uiteindelijk uit tot een specifieke vorm van beleggen die werd voorgesteld aan gevorderde beleggers.

3.1.6 Combinaties van regels of constructies

Deze vorm van belastingontwijking ontstaat doordat een onderneming voor een minder voor de hand liggende constructie kiest voor een handeling die men wil ondernemen, maar die op zich volledig legaal is en geen wetsovertreding inhoudt. Als voorbeeld geeft Vanistendael (2006) volgende constructie. Een arts heeft een woning waarin zijn of haar beroepsactiviteit wordt uitgeoefend. In plaats van deze woning privé te bouwen of huren, kiest de arts ervoor om de woning in een vennootschap te brengen. Alle kosten voor het beroepsgedeelte kunnen dan worden afgetrokken en de kostprijs van dat gedeelte kan worden afgeschreven. Het privé-gedeelte kan dan gratis ter beschikking gesteld worden van de arts die tevens bestuurder is van zijn vennootschap. Deze gratis terbeschikkingstelling wordt fiscaal behandeld als een voordeel van alle aard, welke een belastbare vergoeding wordt voor de arts.

Afschrift (1994) vond twee elementen die aanwezig moeten zijn om te spreken van belastingontwijking door aanwending van juridische constructies. Zo is het nodig dat de belastingplichtige (vennootschap) een welbepaald fiscaal voordelig resultaat bereikt (in ons voorbeeld een woning en een beroepspraktijk hebben). Daarvoor gebruikt ze een juridische constructie die de fiscale werkelijkheid weerspiegelt maar die ervoor zorgt dat de toepassingsvoorwaarden van de fiscale wet niet in werking worden gesteld (in ons voorbeeld het oprichten van de vennootschap). Over het al dan niet legaal zijn van dergelijke constructies, gaan we dieper in in hoofdstuk 3.

3.2 Belastingontduiking

Delahaye (1989; p. 33) geeft volgende definitie van belastingontduiking: “Maakt zich schuldig aan belastingontduiking, hij die met het oog op de vermijding van een belasting de fiscale wet overtreedt.” Belastingontduiking vereist dus, in tegenstelling tot belastingontwijking, een inbreuk op de wet met de bedoeling aan de belasting te ontsnappen of de last ervan te verminderen. Naast het intentioneel element dat ook kan bestaan bij belastingontwijking, namelijk de belastingdruk verlagen, is er nu ook een materieel element aanwezig, met name een feitelijke inbreuk op de wet. (Delanote, 2004) We spreken in dat geval ook van belastingfraude.

3.2.1 Vormen van belastingontduiking: juridische benadering

Belastingontduiking kan volgens Delahaye (1989) in twee vormen voorkomen: inbreuk op de wetgeving en veinzing of simulatie. Hij behandelt bij deze laatste vorm ook valsheid in geschrifte, welke wij echter zullen beschouwen als een aparte, derde vorm van belastingontduiking.

- Inbreuk op de wetgeving

De eerste categorie van belastingontduiking, inbreuk op de wetgeving, heeft betrekking op het overtreden van de fiscale wetgeving of de uitvoerende Koninklijke Besluiten. De belastingplichtige leeft met opzet de door de wet opgelegde verplichtingen niet na. Een voorbeeld is het simpelweg niet aangeven van bepaalde inkomsten. Deze vorm van belastingontduiking is erg ruim. Het enige element dat aanwezig moet zijn om strafrechtelijke vervolging mogelijk te maken, is het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden. Faes (1994) spreekt in het geval van inbreuk op de wetgeving over ‘dissimulatie’ en noemt dit de gewone of eenvoudige vorm van belastingontduiking.

- Valsheid in geschrifte

Om het bedrieglijk opzet te verhullen, kan de overtreder overgaan tot het vervalsen van de onderliggende boekhouding, akten of bewijskrachtige gegevens. We spreken dan van valsheid in geschrifte. Het bewust indienen van een onjuiste aangifte is op zich niet voldoende om te spreken van valsheid in geschrifte – wel is er dan mogelijk sprake van belastingontduiking. Als deze onjuiste aangifte echter gestaafd wordt met valse akten en geschriften, heeft men te maken met valsheid in geschrifte. Een voorbeeld van deze vorm van belastingontduiking is het opmaken van valse aankoopfacturen, zodat de onderneming de zogezegd betaalde BTW kan terugvorderen.

- Veinzing of simulatie

Tot slot kan de belastingontduiker zijn toevlucht nemen tot veinzing of simulatie. Dit beschrijft Delahaye (1989; p. 34) als volgt: “Er is veinzing of simulatie wanneer de partijen de schijn wekken een bepaalde rechtshandeling te hebben aangegaan waarvan de uitwerkselen echter gewijzigd of vernietigd worden door een andere rechtshandeling die geheim is gebleven.” Veinzing betekent dat twee partijen beweren een bepaald resultaat te hebben verkregen door die handeling, maar in werkelijkheid met een andere handeling dat resultaat hebben bereikt. Er is dan een openlijke en een geheimgehouden overeenkomst.

Een voorbeeld kan dat verduidelijken: twee partijen maken een factuur op voor een bepaald bedrag, terwijl de prijs anders was. De veinzing heeft in dit geval betrekking op een voorwaarde van de overeenkomst. De veinzing kan ook betrekking hebben op de overeenkomst zelf. Dat is bijvoorbeeld het geval indien er een volledig valse factuur werd opgemaakt. Er is dan helemaal geen sprake van een overeenkomst. De beweegreden van deze vorm van veinzing kan zijn het terugvorderen van de BTW van de aankoop.

Zoals al blijkt uit de uitleg over veinzing en die over belastingontwijking in de vorm van een constructie, is de lijn tussen deze twee erg dun.

3.2.2 Vormen van belastingontduiking: economische benadering

(Byloos, 2003)

De beweegreden voor het plegen van fiscale fraude is het zichzelf een financieel voordeel proberen te verschaffen. Dit kan door de individuele belastingdruk te verlagen. In feite kan dit door twee groepen van handelingen: men kan de werkelijk verkregen inkomsten fictief verlagen of het totaal aan aftrekposten fictief verhogen.

- Verlagen van de inkomsten

Bij deze vorm geeft de fraudeur niet alle inkomsten die hij of zij ontvangen heeft aan, met het oogmerk inkomstenbelastingen te ontduiken. Hieronder valt bijvoorbeeld zwartwerk, zoals een persoon die na de reguliere werkuren van zijn dagjob tuinen onderhoudt en zijn inkomsten daarvan niet aangeeft in zijn belastingaangifte. In de vennootschapsbelastingen is het moeilijker om belastingen niet aan te geven, daar veel van de inkomsten te schatten zijn aan de hand van de aankopen gedaan door de onderneming. Verschillende aspecten in de onderneming moeten dan op elkaar worden afgestemd worden.

- Verhogen van de aftrekposten

De belastingwetgeving staat een aftrek toe van het overgrote deel van de kosten van de inkomsten voor hierop de belasting berekend wordt. Het is dan ook voordelig om veel kosten in te brengen. Een fraudeur kan dan bijvoorbeeld overgaan tot het opstellen van valse aankoopfacturen. Een bekende manier om kosten te verhogen is ook persoonlijke kosten te laten boeken als bedrijfskosten. Bijvoorbeeld een computer die eigenlijk voor persoonlijk gebruik is, neemt men in de boekhouding wel eens op als bedrijfscomputer. Dit doet de inkomstenbelastingen dalen en men kan de computer als vennootschap BTW-vrij aankopen.

Dezelfde opdeling vinden we ook terug bij het fenomeen belastingontwijking, waar echter deze handelingen op een legale manier gebeuren. Bij verlagen van de inkomsten kan bijvoorbeeld de belastingontwijking door onthouding geclassificeerd worden. Belastingvermijding door verhoging van de aftrekposten kan gebeuren door een machine te vervangen als deze afgeschreven is.

4 Belgische rechtspraak belastingontwijking en belastingontduiking

Zoals in vorig hoofdstuk besproken werd, is belastingontwijking niet strafbaar en belastingontduiking wel. Maar wanneer is een constructie belastingontwijking en wanneer is het belastingontduiking? Het mag duidelijk zijn dat het een getouwtrek is tussen de fiscus en de (rechts)persoon die baat heeft bij de belastingvermindering. Dit hoofdstuk behandelt de evolutie in de rechtspraak via de uitspraken over de interpretatie van de wetgeving.

4.1 Keuze van de minst belaste weg

Zoals vermeld in paragraaf 1.1.4. is het legaliteitsbeginsel van artikel 170 G.W. één van de beginselen in de belastingwetgeving. Deze zegt dat elke belasting maar kan bestaan krachtens een wet. Daarbij bestaat er volgens artikel 1134 van het Burgerlijk Wetboek de autonomie der contracten, anders gezegd de vrijheid van overeenkomst. Deze bepaalt dat partijen zelf autonoom en vrij kunnen beslissen hoe zij hun eigen belangen behartigen en dit zonder enige zeggenschap van de fiscus. Samen met het in dubio contra fiscum beginsel, ook behandeld in 1.1.4., kunnen we dus concluderen dat in se de keuze voor de minst belaste weg, of de mogelijkheid tot belastingontwijking, bestaat in België. (Delahaye, 1989)

Dit gegeven werd al voor de Brepols-doctrine aanvaard in de rechtspraak. Het Hof van Cassatie stelde al in 1910 dat 'les parties sont libres de choisir, pour réaliser leur convention, l'acte que entraîne la moindre perception.' (Ghyselen, 1998)

4.2 Wetsontduiking

Bij wetsontduiking of *fraus legis* wordt verondersteld dat de partijen een overeenkomst sluiten waarvan ze alle gevolgen aanvaarden zonder de uitwerkingen of de gevolgen teniet te doen door een andere geheime overeenkomst. Die overeenkomst omvat wel werkelijke intenties, maar er wordt gebruik gemaakt van oneerlijke of kunstmatige achterpoortjes van wettelijke bepalingen en wel met een ander doel dan datgene waarvoor de wetgever ze heeft ingesteld. Dit is echter een begrip afkomstig uit het internationaal privaatrecht en wordt in het Belgisch recht niet aanvaard. (Belgische Kamer, 2005)

Een ambtenaar van het Ministerie van Financiën verdedigde de theorie van de wetsontduiking in de fiscaliteit. Volgens deze kunnen de werkelijke en dus niet geveinsde constructies waarvan de belastingplichtigen al de gevolgen hebben aanvaard, wanneer zij een 'abnormaal' karakter vertonen en als enige doel hebben de belasting die verschuldigd zou zijn geweest als de normale weg gevolg werd, te omzeilen, niet worden tegengesteld aan de Administratie. Deze veronderstelling zou natuurlijk grote problemen opleveren indien de graad van abnormaliteit moet nagegaan worden. We kunnen dit interpreteren als een poging van de fiscus om een beperking te stellen aan de keuze van de minst belaste weg. (Delahaye, 1989)

4.3 Brepols-doctrine

De feiten bij de zaak Brepols waren als volgt. Een moedermaatschappij verschaft gelden aan een dochter in de vorm van een lening. Volgens de fiscus betrof het in dat geval echter in werkelijkheid een inbreng en oordeelde dat de intresten die door de dochter aan de moeder werden betaald, beschouwd dienden te worden als dividenden. Deze herkwalificatie had tot gevolg dat de aan de moeder betaalde bedragen niet aftrekbaar waren in hoofde van de dochter.

Het Hof van Beroep te Brussel gaf hierin de fiscus gelijk, daarbij steunend op de theorie van de wetsontduiking die we besproken hebben in 3.2. Het Hof van Cassatie sprak echter op 6 juni 1961 (c.) volgend arrest uit in de Brepols-zaak: “Er is geen verboden simulatie tegenover de fiscus, en derhalve geen fiscale fraude, indien partijen, met het oog op het bewandelen van de minst belaste weg, zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, handelingen stellen waarvan ze alle consequenties aanvaarden, zelfs indien de weg die ze kiezen niet de meest voor de handliggende is.”

Dit arrest is tot op de dag van vandaag erg belangrijk geweest in de rechtspraak rond belastingontduiking en belastingontwijking. Het arrest definieerde voor de eerste keer het beginsel van de vrije keuze voor de minst belaste weg. Daarna werd dit arrest nog eens herhaald, in een iets gewijzigde vorm, in de zaak *Au Vieux Saint-Martin* van 22 maart 1990 (d.). In dit arrest werd aan de inmiddels als Brepols-doctrine bekend staande uitspraak toegevoegd dat het geen probleem vormt als de belastingplichtige de handelingen louter stelt omwille van een fiscaal oogmerk, letterlijk: “(..), zelfs indien deze akten gesteld worden met het uitsluitende doel de belastingdruk te verminderen”.

Het belangrijkste in dit arrest schuilt in de frase: ‘handelingen stellen waarvan ze alle consequenties aanvaarden’. Hiermee wordt een eind gemaakt aan de mogelijkheid van verschillen tussen de werkelijke wil van de contracterende partijen en de wil zoals deze tot uiting komt in de openlijke rechtshandeling. Dan zou de rechtshandeling dus maar een valse afspiegeling zijn van de eigenlijke juridische handeling van de partijen. We spreken dan over simulatie of veinzing (confer supra). Het is wel belangrijk dat de partijen alle rechtsgevolgen van de openlijke overeenkomst aanvaarden. (Delanote, 2004)

De Administratie moet dus volgens de Brepols-doctrine het gesimuleerde karakter van bepaalde akten bewijzen, om die akten hun bewijskracht te doen verliezen en zodoende over te kunnen gaan tot herkwalificatie van bepaalde handelingen. Geen simulatie, geen belastingontduiking. Het ontbreken van simulatie is een noodzakelijke en voldoende

voorwaarde om belastingontduiking uit te sluiten. De fiscus kan in geen geval een uitspraak doen over het al dan niet gekunsteld karakter van de handelingen of het opportuun zijn voor de onderneming. Het is daarbij aan de fiscus om het bewijs te leveren voor de veinzing.

Delahaye (1989) ziet een duidelijk verband met het burgerlijk recht: daar is veinzing geoorloofd, tenzij derden er door worden benadeeld. In fiscaal recht zou door de veinzing de fiscus benadeeld worden en is er dus belastingontduiking. Artikel 1321 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat tegenbrieven⁵ enkel tussen de contracterende partijen gevolg hebben en werken niet tegen derden. Dit wil dus zeggen dat derden zich kunnen beroepen op de schijnbare handeling.

Tot slot dient nog opgemerkt te worden dat volgens Ghyselen (1998) en Delanote (2004), ondanks de zinsnede "zonder enige wettelijke bepaling te overtreden" van het Brepols-arrest, de wettelijkheid van de handeling fiscaal irrelevant is. Zij zeggen beide dat er een verschil gemaakt moet worden tussen de begrippen onwettigheid en simulatie. De schending van een wettelijke verplichting voor de fiscale behandeling van rechtshandeling speelt geen rol. Er is echter ook een andere strekking die meent dat de conformiteit van overeenkomsten met de wet een noodzakelijke voorwaarde is om het bestaan van simulatie uit te sluiten. Beghin et al. (2005, p.12) omschrijven dit als volgt: "[de keuze van de minst belaste weg] is evenwel ondergeschikt aan de vervulling van twee voorwaarden: - er wordt geen fiscale noch andere wet geschonden".

En Brepols? Het Hof van Cassatie verbrak het arrest van het Hof van Beroep in Brussel en stuurde het terug naar het Hof van Luik om een oordeel te vellen, met de wetenschap dat er geen economische of financiële grond moet zijn bij de keuze van de minst belaste weg. Voor de vennootschap Brepols had deze uitspraak dus tot gevolg dat de intresten van de dochter aan de moeder niet gekwalificeerd konden worden in dividenden. Ze zouden dus

⁵ De andere, werkelijke, maar geheime overeenkomst.

gewoon belastingen moeten betalen op de intresten, die minder hoog liggen dan de belastingen op dividenden.

4.4 Economische werkelijkheidsbepaling

De Brepols-doctrine, die bepaalt dat enkel gesimuleerde akten niet tegenstelbaar zijn aan de fiscus, stelde de Administratie voor twee problemen. Het eerste probleem bevond zich in de bewijslast. Indien de Administratie de simulatie niet kon aantonen, ontsnapten de belastingplichtigen aan de aanklacht van belastingontduiking. Het tweede probleem was dat de Administratie het simulatiebegrip als te beperkend aanvoelde. Ze kon een belastingplichtige niet bestraffen omdat die zijn of haar handelingen enkel stelde om belastingen te ontwijken. Dit was een erg juridische benadering van een economische probleem. Er gingen dus stemmen op om bepaalde constructies te onderzoeken op haar bedrijfseconomische behoefte en op die manier de fiscale geldigheid opnieuw te linken aan haar economische oorsprong. (Delanote, 2004, Delahaye 1989)

Er ontstond dus een begrip dat zei dat belastingen gegrond zijn op basis van de werkelijkheid, dewelke de Administratie graag als algemeen beginsel zou zien. Veel Belgische hoven volgden dit begrip echter niet in hun rechtspraak. Volgens hen kon een dergelijke economische werkelijkheidsbepaling niet verantwoord worden, omwille van de fundamentele contractsvrijheid. Belastingplichtigen hoeven zich namelijk niet te verantwoorden voor de contracten die zij afsluiten en de fiscus kan niet oordelen over de noodzaak van akten. (Delanote, 2004)

Delahaye (1989) behandelt over dit onderwerp drie arresten die van belang zijn: het I.N.E.S.-arrest van 1978 (e.) en het Maes International arrest van 1987 (f.).

4.4.1 I.N.E.S.

In het I.N.E.S.-arrest verleende het Hof van Beroep te Antwerpen steun aan de verdedigers van het economische werkelijkheidsbeginsel. De feiten in deze zaak waren als volgt: een familie bezat een meerderheidsparticipatie in een holdingvennootschap PVBA Electro-Metal, die op haar beurt de meerderheid bezat in twee dochtervennootschappen: de NV A.M.T. en de NV I.N.E.S.. De NV A.M.T. had tot het jaar 1969 bedrijfsverliezen opgelopen tot een geaccumuleerd verlies van meer dan 26 000 000 Belgische Frank (om en bij 644 500 euro). De installaties van A.M.T. werden daarbij in 1969 vernield door brand en het personeel werd op één na volledig afgedankt. In 1969 werd dan het personeelslid in dienst genomen van I.N.E.S. en de maatschappelijke zetel van A.M.T. werd overgebracht naar de zetel van I.N.E.S.. Eind 1969 werd besloten tot opslorping van I.N.E.S. door A.M.T., waarna de naam veranderd werd in I.N.E.S.. De aanzienlijke winsten van de vennootschap de jaren erna compenseerden de verliezen van A.M.T..

Het Hof van Beroep te Antwerpen oordeelde dat deze verliescompensatie niet tegenstelbaar was aan de fiscus omwille van de "discrepantie (...) tussen de juridische constructies en formuleringen en de economische commerciële werkelijkheid." Het Hof van Cassatie bevestigde de uitspraak in dit arrest, maar bevestigde echter niet het beginsel van een bedrijfseconomische noodzaak bij een constructie. De verwerping gebeurde namelijk omdat de rechters in beroep de vormvereisten van de wet juist hebben toegepast: ze hebben de werkelijke draagwijdte van de akten van de juridische constructie vastgesteld en hun methoden van onderzoeken juist gerapporteerd. Toch blijkt uit dit arrest dat het Hof van Cassatie weigerde in te gaan tegen het eerste arrest, dat de bedrijfseconomische werkelijkheidstheorie bevestigde. Deze uitspraken gaven aanleiding tot een aantal vergelijkbare beslissingen door het Hof van Beroep te Brussel⁶, maar het Hof van Antwerpen kwam terug op zijn uitspraak. (Delahaye, 1989)

⁶ Voor deze arresten: Brussel, 26 oktober 1982, J.D.F., 1983, p. 311; Brussel, 31 maart 1987, F.J.F. Nr. 87/165, waartegen cassatie; Brussel, 26 mei 1987, F.J.F., Nr. 87/136 waartegen cassatie; Brussel, 22 december 1987. (Delahaye, 1989)

4.4.2 Maes International

Delahaye (1989) meent dat de uitspraken in deze en volgende zaak de situatie hebben opgeklaard. De feiten waren in de zaak Maes International als volgt: de vennootschap Maes & Cie exploiteerde twee binnenschepen die reeds volledig afgeschreven waren. Deze verkopen ze met een meerwaarde aan de vennootschap Maes International, die tot dezelfde groep van aandeelhouders behoorde. Het was echter een sale-lease-back-operatie zodat Maes & Cie de beschikking over de schepen behield. De operatie leverde een meerwaarde aan de maatschappij, die in die tijd belastbaar was tegen de helft van de vennootschapsbelasting, en tegelijk kreeg de koper de mogelijkheid de schepen opnieuw af te schrijven.

De fiscus weigerde deze constructie te aanvaarden omdat deze operatie enkel fiscale doelstellingen nastreefde. Het Hof van Beroep te Antwerpen ging niet mee in deze stelling en verwierp de veinzing met de argumentering dat er geen discrepantie bestond tussen de verkoopsovereenkomst en datgene wat de partijen werkelijk wilden. Daarbij benadrukt het Hof echter dat het er van overtuigd is dat de constructie enkel opgezet werd omwille van fiscale doeleinden. Ook het Hof van Cassatie verwierp de stelling van de fiscus, die zei dat er belast diende te worden op de bedrijfseconomische werkelijkheid. Toch sprak het Hof zich weer niet expliciet uit over het algemeen beginsel van bedrijfseconomische werkelijkheid.

4.4.3 Van Rompaey

In 1988 stelde het Hof van Cassatie dan wel een einde aan de twijfel door een uitspraak te doen in de zaak Van Rompaey. Een zaakvoerder verhuurt kantoorruimte aan zijn PVBA voor 600 000 BEF per jaar. De Administratie aanvaardt echter slechts 120 000 BEF als

huur en herkwalificeert de rest als bezoldiging. Bij de behandeling van de kwestie door het Hof van Beroep te Antwerpen werd de fiscus reeds in het ongelijk gesteld, waarbij het Hof argumenteerde dat er tussen de partijen een werkelijke huurovereenkomst was waarvan de partijen alle gevolgen aanvaardden. Het Hof van Cassatie oordeelde: "(...) dat er evenwel geen algemeen rechtsbeginsel bestaat krachtens hetwelk met een <<bedrijfseconomische werkelijkheid>> rekening moet worden gehouden die anders zou zijn dan de werkelijkheid bedoeld in voormelde wetsbepaling."

4.4.4 Au Vieux St. Martin

Delahaye noemde in 1989 het arrest in de zaak Van Rompaey het einde van de theorie van de bedrijfseconomische werkelijkheid. Na verschijnen van zijn tekst kwam echter nog het Au Vieux St. Martin-arrest, dat ontegensprekelijk verklaarde dat er geen sprake mocht zijn van toepassing van de bedrijfseconomische werkelijkheidsbepaling. Dit arrest is de doodsteek voor deze theorie.

De feiten zijn als volgt. De bouw van een viaduct in de nabijheid van een hotel-restaurant leidt tot grote verliezen in hoofde van deze laatste, waardoor het overleven van de onderneming onmogelijk wordt. De vennootschap welke opgericht werd voor de exploitatie van het hotel-restaurant, PVBA Canterbury, verkoopt haar gebouwen en het hotel-restaurant sluit haar deuren. De aandeelhouders van de vennootschap bezitten nog een andere, winstgevende vennootschap, namelijk de PVBA Au Vieux Saint-Martin, die eveneens een restaurant exploiteert. De aandeelhouders laten de PVBA Canterbury de PVBA Au Vieux Saint-Martin opsorpen. De nieuwe PVBA Canterbury verandert in de NV Au Vieux Saint-Martin. Het voordelige voor de aandeelhouders was dat de verliezen van de opslopende vennootschap zouden gecompenseerd worden met de winsten van de winstgevende vennootschap, waardoor een besparing op de winstbelasting gerealiseerd werd.

Wegens het economisch gezien onlogische karakter van de verrichting, namelijk de opslorping van een winstgevende vennootschap door een verlieslatende, besluit de fiscus tot de herkwalificatie van de constructie op grond van de leer van de economische realiteit. Het Hof van Beroep van Brussel gaf de fiscus hierin aanvankelijk gelijk, maar het Hof van Cassatie (d.) verwerpt de herkwalificatie op basis van de Brepols-doctrine, met toevoeging van de zinsnede: “(...), zelfs indien deze akten gesteld worden met het uitsluitende doel de belastingdruk te verminderen.”

4.5 Specifieke antimisbruikwetten

De meest voor de hand liggende manier om de Brepols-doctrine af te zwakken is een economisch referentiekader in tal van fiscale bepalingen. Nemen we als voorbeeld⁷ artikel 206 W.I.B. '92, dat zegt: “Wanneer een vennootschap de inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen heeft verkregen of een andere vennootschap door fusie of splitsing geheel of gedeeltelijk heeft overgenomen (...) zijn de beroepsverliezen die de overnemende of verkrijgende vennootschap vóór die inbreng of die overneming heeft geleden slechts definitief aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overnemende of verkrijgende vennootschap vóór de verrichting in het totaal van de fiscale nettowaarden van die vennootschap en van de ingebrachte of overgenomen bestanddelen, eveneens vóór de verrichting.”

De wetgever heeft via dit artikel dus duidelijk geprobeerd om een eind te maken aan het overnemen van winstgevende vennootschappen door verliesmakende vennootschappen omwille van fiscale redenen. Het geval van Au Vieux Saint-Martin zou een andere afwikkeling gekend hebben als dit artikel reeds had bestaan in die tijd. Het is dus duidelijk dat de fiscus leert van het verleden en het beoordelen van fiscaal voordelige

⁷ Andere voorbeelden vinden we in art. 46, §1, lid 2, 2°; art. 54; art. 206, art. 211, §1, lid 2, 3°; art. 344, §2.

constructies die regelmatig worden toegepast niet meer wil overlaten aan de rechtspraak. Het artikel 206 W.I.B. '92 bepaalt dat in geval van overname van een winstgevende vennootschap door een verlieslatende, het verlies slechts gedeeltelijk kan worden gecompenseerd met de winst.

4.6 De algemene antimisbruikbepaling

De wetgever heeft zich in 1992 naar het voorbeeld van andere Europese staten dan toch uitdrukkelijk willen uitspreken over de nog steeds bestaande onduidelijkheid in zaken die niet onder de specifieke wetten vallen. De bepaling van de wetgever zou de Administratie een middel moeten geven om op te treden tegen belastingontduiking en niet langer machteloos te moeten toezien op de bewegingsvrijheid van de belastingplichtige binnen de theorie van de keuze van de minst belaste weg. De fiscus nam daartoe een algemene antimisbruikbepaling op bij de hervorming van de fiscale wetgeving waarover gestemd werd in 1993 en welke opgenomen werd in het Wetboek van Inkomstenbelasting van 1992.

Deze bepaling van artikel 344 §1 van het Wetboek van Inkomstenbelasting 1992 is letterlijk: "Aan de Administratie der Directe Belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de Administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt."

Dit artikel geeft een uitzondering op het algemeen beginsel van de keuze van de minst belaste weg. Het geeft de Administratie de mogelijkheid om, ondanks dat de partijen alle gevolgen van hun handelen aanvaarden, de juridische constructie te verwerpen met het argument dat het niet beantwoordt aan economische of financiële behoeften. De

Administratie beoogde met de invoering van deze bepaling niet de opheffing van de Brepols-doctrine, maar een inperking van zijn draagwijdte.

Het moet duidelijk gemaakt worden dat het artikel 344 §1 niet een bepaalde vorm van belastingontwijking belastingontduiking maakt. De bepaling maakt echter een subtiel onderscheid tussen legitieme en illegitieme belastingontwijking. Bij die laatste spreken we van een fictie. De mogelijkheid van de keuze van de minst belaste weg wordt niet volledig uitgehold maar slechts gedeeltelijk teruggedrongen. (Delanote, 2004) De belastingplichtige is volledig in zijn recht als hij een aangifte binnenlevert die rekening houdt met de gebruikte juridische constructie, hoewel die constructie mogelijk niet aan bedrijfseconomische behoeften voldoet, tenminste als er geen sprake is van veinzing. De Buyser (2004) wijst er dan ook op dat er geen strafrechtelijke sanctie kan opgelegd worden indien er sprake is van belastingontwijking volgens artikel 344 § 1 W.I.B. '92. Er is namelijk geen sprake van een materieel feit, welk het overtreden van de wet is.

4.6.1 Impact op toepassing *ratione personae* en *ratione temporis*

Er bestaat een significant verschil tussen de toepassing van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 en een vermoeden van simulatie. Als de fiscus artikel 344 § 1 W.I.B. '92 toepast, is er geen sprake van een fiscale inbreuk, want dan zou er sprake moeten zijn van simulatie. Dit onderscheid heeft twee grote gevolgen. Eerst en vooral is er een impact op de toepassing *ratione personae*. Het Hof van Cassatie heeft namelijk geoordeeld dat de fictie op basis van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 enkel doorwerkt tegenover de belastingplichtige die de geïmagineerde handeling heeft gesteld, niet op zijn of haar erfgenamen of andere rechtverkrijgenden. Bij vermoeden van simulatie wordt de handeling geacht niet plaatsgevonden te hebben en zal de situatie na de gesimuleerde handeling dezelfde zijn als voor de simulatie. Daarbij is er een zeer praktisch gevolg op de toepassing *ratione temporis*. Omdat er geen sprake is van een strafbare rechtshandeling, kan de fiscus een

geviseerde handeling slechts herkwalficeren gedurende een termijn van drie jaar, de normale aanslagtermijn. In geval van simulatie bedraagt die termijn vijf jaar. (Lion, 2004)

4.6.2 Tegenbewijs

De commentaar op het artikel 344 W.I.B. '92 op Fisconet benadrukt dat het wettelijk vermoeden van simulatie dat aan akten gehecht kan worden door het betreffende artikel, *juris tantum*⁸ is. Dit wil in de context van het artikel 344 § 1 W.I.B. '92 zeggen dat de belastingplichtige het vermoeden teniet kan doen door één van twee dingen te bewijzen. Ofwel bewijst de belastingplichtige dat de verrichting aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard beantwoordt. Ofwel kan de belastingplichtige ervoor kiezen te bewijzen dat hij voor de gebruikte verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk die zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden bestempeld.

4.6.3 Step by step doctrine

Peeters (1993) stelt duidelijk dat de antimisbruikbepaling minder betrekking zal hebben op verrichtingen die door één akte tot stand zijn gekomen maar waaraan meer dan één juridische kwalificatie kan worden gegeven, maar eerder bij verrichtingen die tot stand komen met meer dan één akte. Een constructie met andere woorden. De Administratie zal dan een belasting kunnen heffen door aan het geheel van verrichtingen een juridische kwalificatie te geven die los staat van elke afzonderlijke akte.

⁸ Vermoeden *juris tantum*: vermoeden waartegen het tegenbewijs door alle middelen van gemeen recht, de eed uitgezonderd kan worden geleverd.

Het fenomeen waar we hier over spreken noemt men ook wel de Engelse 'Step by step' doctrine of de 'step transaction' doctrine. Dit wil zeggen dat de fiscus een verrichting fiscaal in zijn totaliteit kan behandelen door de kunstmatige verdelingen op te heffen en zodoende enkel rekening te houden met de verrichting die de partijen werkelijk hebben gewild (Peeters, 1993). De Buyser (2004, p.698) zegt hierover: "Deze antimisbruikbepaling heeft tot doel belasting-'ontwijking' tegen te gaan door het bestrijden van manoeuvres die erin bestaan via juridische combinaties belasting te ontwijken. (...) Op basis van deze 'step transaction'-doctrine kunnen immers afzonderlijke akten die aan een eenheid van inzicht beantwoorden, beschouwd worden als de verwezenlijking van één en dezelfde operatie." (Parlementair Stuk, 1992-1993)

4.6.4 Toepassingsvoorwaarden

Delanote (2004) geeft aan aan welke toepassingsvoorwaarden moet voldaan zijn voor de antimisbruikmaatregel kan worden toegepast. Artikel 344 heeft eerst en vooral enkel betrekking op akten en afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen. Het begrip 'akte' omhelst zowel de titel van de rechtshandeling als de rechtshandeling zelf. De fiscus kan de feiten zelf niet negeren of voorbijgaan aan de verrichting zelf. Daaruit volgt dat het zich onthouden van een bepaalde daad niet onder de illegitieme vorm van belastingontwijking van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 valt. Ook fysieke belastingontwijking kan niet aan banden gelegd worden door dit artikel.

Ten tweede is het vanzelfsprekend de kwalificatievereiste: er moet een meer normale juridische kwalificatie bestaan voor de abnormale constructie waarvoor werd gekozen om over te kunnen besluiten dat herkwalificatie op zijn plaats is. Concreet betekent dit dat de akte vatbaar moet zijn om juridisch anders te worden gekwalificeerd. Het is daarbij nodig dat de juiste juridische kwalificatie niet vervangen mag worden door een onjuiste juridische kwalificatie. Bovendien is het nodig dat de Administratie kan bewijzen dat de kwalificatie tot doel had belasting te ontwijken. Ze moet dus de fiscale motieven van de

belastingplichtige aantonen. Als vierde voorwaarde stelt Delanote dat een belastingplichtige het recht heeft om te bewijzen dat zijn constructie voldeed aan economische of financiële behoeften. Dat fiscale doelstellingen de kwalificatie mee hebben bepaald, is niet van belang.

Ruysschaert (2005) voegt hieraan nog een vijfde voorwaarde toe: herkwalificatie is pas mogelijk als de door de Administratie voorgestelde kwalificatie dezelfde rechtsgevolgen heeft als de door de partijen gekozen kwalificatie. Het komt er dus ook op aan alle betrokken partijen die bij de originele akten betrokken waren, in de geherkwalificeerde constructie in te passen. Herkwalificatie op basis van artikel 344 kan dus een heel stuk moeilijker worden toegepast indien het gaat over een constructie die bestaat uit een opvolging van akten uitgaande van verschillende partijen.

Een voorbeeld van De Buyser (2004) kan dit verduidelijken. Een natuurlijke persoon verhuurde een onroerend goed aan een Luxemburgse vennootschap. Tegelijk verhuurde deze laatste vennootschap het goed aan een Belgische vennootschap, waarvan de natuurlijke persoon in kwestie vennoot was, voor een iets hogere huur. Bovendien vertegenwoordigde de fiscaal adviseur van de Belgische vennootschap de Luxemburgse vennootschap. De Administratie herkwalificeerde de huur die de vennoot ontving als beroepsinkomen en legde de twee huurovereenkomsten naast zich neer, op basis van artikel 344 §1 W.I.B. '92. Dat er een link bestond door de fiscaal adviseur, versterkte de redenering volgens de fiscus. Volgens De Buyser is dit een verkeerde redenering, in die zin dat de Luxemburgse vennootschap in de herkwalificatie volledig verdwijnt en dus na herkwalificatie niet alle partijen betrokken blijven.

4.6.5 Grondwettelijkheid van de algemene antimisbruikmaatregel

Verschillende bronnen trekken de grondwettigheid van het artikel 344 §1 W.I.B. '92 in twijfel. In het bijzonder wordt regelmatig de vraag gesteld of dit artikel niet het

grondwettelijke legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Grondwet, dat we besproken hebben in paragraaf 1.1.4., schendt. We bespreken eerst of het artikel 344 het leerstuk van wetsontduiking in het fiscaal recht heeft ingevoerd, daarna gaan we over tot een bespreking van de grondwettigheid van het artikel.

4.6.5.1 Theorie van de wetsontduiking

Er is dus nogal wat onenigheid over het feit of men van het algemene antimisbruikartikel kan zeggen dat het wetsontduiking aan banden probeert te leggen. Paragraaf 3.2. handelde reeds over wetsontduiking. Delanote (2004) geeft volgende definitie: "Er is wetsontduiking of *fraus legis* 'wanneer de belastingplichtige zich met ontduikingsopzet door middel van op zichzelf geoorloofde en ongeveinsde handelingen in een situatie wringt, die de door de fiscale wet beoogde situatie zo dicht benadert dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend, indien de situatie fiscaal niet op dezelfde manier zou worden behandeld.'" Met betrekking tot artikel 344 zegt hij dat het niet het doel en de strekking van de wet is die worden miskend, maar veeleer het doel en de strekking van de juridische kwalificatie die gebruikt wordt door de belastingplichtige. Dat is dus meer beperkend dan het concept wetsontduiking.

Faes (2005) is het hier niet mee eens. Hij poneert de stelling dat artikel 344 §1 W.I.B. '92 een toepassing *sui generis*⁹ uitmaakt van het leerstuk van de wetsontduiking. Volgens hem zitten er in het artikel sterke componenten van de *fraus legis*-leer (leer van de wetsontduiking) vervat. Faes baseert zijn redenering op de inhoud van het leerstuk van de wetsontduiking in Nederland, omdat artikel 344 ingevoerd werd in België naar Nederlands model. Toepassing van de theorie van wetsontduiking houdt in dat een geheel van feiten wordt omgezet zodat belastingheffing mogelijk wordt, omdat het geheel van feiten na omzetting in overeenstemming is met doel en strekking van de relevante fiscale

⁹ Recht dat speciaal voor en naar aanleiding van een toepassing in het leven is geroepen (Wikipedia, 2007)

wetgeving. Dit wil dus zeggen dat bepaalde rechtshandelingen gewoon genegeerd worden door de fiscale wetgeving.

Daarbij, en dat is waar het over gaat in artikel 344, leidt het leerstuk van wetsontduiking ertoe dat rechtshandelingen kunnen gesubstitueerd worden door andere rechtshandelingen zodat de Administratie hierop belasting kan heffen. Wil er sprake van toepassing van de leer van wetsontduiking zijn, moet volgens de Nederlandse rechtspraak aan twee vereisten voldaan zijn: een objectieve en een subjectieve vereiste. Er is echter geen strikte scheiding te maken tussen deze twee vereisten. Faes toetst artikel 344 nu aan die twee vereisten om te bewijzen dat er hier sprake is van een toepassing van de leer van de wetsontduiking, dewelke het artikel ongrondwettelijk maakt. De subjectieve vereiste betekent dat er een verijdeling van de belastingheffing bestaat wat de hoofdreden moet zijn voor de keuze van de rechtshandelingen. Dat aan deze vereiste voldaan wordt, volgt automatisch uit het artikel 344 § 1 W.I.B. '92 zelf. Er moet namelijk een juridische kwalificatie bestaan die tot doel heeft de belasting te ontwijken.

De objectieve vereiste houdt in dat er een strijdigheid bestaat tussen een rechtshandeling of een combinatie van rechtshandelingen en het doel en strekking van een fiscale wettelijke regeling. Faes (2005) knoopt zijn redenering aan de voorbereidende werken van de invoering van het artikel aan. Er kan dan gesteld worden dat het erom gaat in artikel 344 § 1 W.I.B. '92 om de door de partijen tot stand gebrachte rechtsvorm te converteren in een andere rechtsvorm die zo dicht in de buurt ervan ligt dat doel en strekking van de fiscale wet zouden worden ontkend als de aangewende akte niet op gelijke fiscale wijze zou worden behandeld. De fiscus herkwalificeert met andere woorden niet belaste rechtshandelingen tot andere rechtshandelingen die belastbaar zijn, indien de originele constructie zo dicht bij het doel en strekking van de fiscale wetgeving van de tweede constructie ligt dat niet herkwalificeren deze wetgeving zou miskennen. Faes staaft zijn redenering aan een uitspraak van het Arbitragehof, dat hetzelfde zegt met volgende bewoording: “[de Administratie dient aan te tonen] dat de toestand waarin de belastingplichtige zich, ter ontwijing van de belasting, door middel van zijn juridische

constructie heeft gebracht, de volgens de Administratie door de fiscale wet beoogde toestand zo dicht benadert dat doel en strekking van die wet zouden worden miskend indien die toestand fiscaal niet op dezelfde wijze werd behandeld.”

Faes (2005) zegt hieruit te kunnen afleiden dat het algemene antimisbruikartikel een verschijningsvorm is van het leerstuk van de wetsontduiking.

4.6.5.2 Grondwettelijkheid

We kunnen ons de vraag stellen of het algemene antimisbruikartikel de draagwijdte van de herkwalficatiemogelijkheid aanzienlijk uitbreidt. Dat zou dan een strijdigheid met artikel 170 van de Grondwet kunnen opleveren, welk bepaalt dat geen belasting ten behoeve van een Staat kan ingevoerd worden dan door een wet.

Het Arbitragehof oordeelde in drie recente arresten van het Arbitragehof in elk geval van niet. Het laatste van deze drie stamt van 16 maart 2005. Daarin werd een juridiciële vraag¹⁰ door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen aan het Arbitragehof gesteld in navolging van een betwisting over de fiscale gevolgen van een door de NV Seghers-Setisol gerealiseerde inkoop van eigen aandelen. Deze laatste partij oordeelt dat het tegen artikel 170 van de Grondwet ingaat dat de Administratie op basis van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 een per wet onbelaste verrichting toch kan belasten. Een rechtshandeling kan niet via een analoge redenering belast worden. Daarbij argumenteert zij dat het heffen

¹⁰ “Is artikel 344, §1, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 1995, in strijd met artikel 170 van de Grondwet, meer in het bijzonder met § 1 van dat grondwetsartikel dat bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet, zulks doordat het vermelde artikel 344, §1, aan de uitvoerende macht opdraagt dan wel minstens overlaat om middels een zelf te bepalen norm, dan wel een middels een in te vullen blanco norm, belastbare omstandigheden te bepalen?”

van een belasting door artikel 344 § 1 W.I.B. '92 aan de uitvoerende of rechterlijke macht overgelaten wordt.

Het Arbitragehof verwierp de argumenten en stelde: “[de] wetgever heeft zelf de (...) stringente voorwaarden voor de toepassing van de in artikel 344 §1 van het WIB 1992 bedoelde maatregel vastgesteld, ter verwezenlijking van een wettig doel, namelijk de bestrijding van de belastingontwijking, zonder evenwel het beginsel van de mogelijkheid van keuze voor de minst belaste weg aan te tasten. De maatregel kan niet worden beschouwd als een algemene machtigingsbepaling die de Administratie zou toestaan bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen doch wel als een bewijsmiddel om in concrete gevallen, eventueel onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen. Het grondwettelijke wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist te dezen 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.” Het artikel is dus niet in strijd met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale zaken.

Het Arbitragehof stelt dus in dit arrest dat de antimisbruikmaatregel geen algemene machtigingsbepaling voor de Administratie is om de belastbare materie zelf vast te stellen, maar een bewijsmiddel om in concrete gevallen te bewijzen dat de constructie onder de fiscale wet valt, waardoor het legaliteitsbeginsel niet geschaad wordt. Faes (2005) is het hier niet mee eens: zijn stelling is dat het artikel 344 §1 W.I.B. '92 een bevoegdheidsdelegatie naar de uitvoerende macht (de Administratie) of rechterlijke macht (de rechter) inhoudt. Hij haalt hiervoor twee antitheses en twee theses aan.

Eerst en vooral stelt hij dat strikt genomen artikel 344 § 1 W.I.B. '92 geen belastbare materie creëert, maar dat het artikel toch aan de Administratie de bevoegdheid verleent om niet belastbare rechtshandelingen te herkwalficeren in belastbare rechtshandelingen. De tussenkomst van de fiscus of de rechter zorgt ervoor dat belastbaar is wat ervoor niet belastbaar was. Ten tweede is er mogelijk geen bevoegdheidsdelegatie omdat de wetgever

strikt genomen de voorwaarden voor toepassing van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 zelf heeft vastgesteld. Toch bestaat er grote onzekerheid en controverse over de draagwijdte en eigenlijke invulling van het artikel, wat die voorwaarden voor toepassing eerder vaag maakt.

Faes (2005) trekt volgend besluit: artikel 344 § 1 W.I.B. '92 fungeert als rechtsvinding praeter legem (naast de wet) waardoor de fiscale wet tot gelding wordt gebracht door de uitvoerende of rechterlijke macht, eerder dan door de wetgevende macht, en dus dat het artikel het grondwettelijk legaliteitsbeginsel schendt.

Deze argumentatie zal de toepassing van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 echter niet beperken of doen verdwijnen. Een rechter heeft namelijk niet het recht om een wet te toetsen aan de Grondwet. Door de uitspraak van het Arbitragehof is de toets van de grondwettelijkheid ook niet in het voordeel van de belastingplichtige uitgevallen. De praktische gevolgen van de ongrondwettigheid blijven dus beperkt tot academische aangelegenheden. (Faes, 1994)

4.7 Belastingontwijking in de Europese Unie

Ook op Europees niveau wordt getracht de belastingontduiking aan banden te leggen door middel van Richtlijnen voor de Europese Staten. Een voorbeeld: de Fusierichtlijn van de Raad van 23 juli 1990 luidt: "De Lidstaten kunnen weigeren de bepalingen van de titels II, III en IV geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan teniet doen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil: a) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; " Ook hierin wordt dus verwezen

naar 'zakelijke overwegingen'. Een verdere bespreking van de wetgeving en rechtsleer omtrent belastingontwijking en belastingontduiking in de Europese Unie valt buiten het bestek van dit werk.

4.8 Voorafgaande beslissing

Wegens de onzekerheid inzake de fiscale behandeling door de Administratie van constructies en rechtshandelingen die kan ontstaan ten gevolge van de wetgeving en in het bijzonder de algemene en specifieke antimisbruikbepalingen, is het mogelijk om een zogenoemd voorafgaand schriftelijk beslissing aan te vragen. De wet definieert de voorafgaande beslissing in artikel 20 van de Wet van 24.12.2002 als "de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën 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. De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben." (monKEY, g.d. & Fisconet, g.d.)

Laatstgenoemde wet schafte de toepassing van het voorafgaand schriftelijk akkoord, ruling, ruling bis en het informele akkoord bedoeld in artikel 345 W.I.B. '92 af. Het systeem van het voorafgaand schriftelijk akkoord blijft voorlopig echter van toepassing op aanvragen die werden ingediend vóór 1 januari 2003. Artikel 345 W.I.B. '92 bepaalt dat een voorafgaand schriftelijk akkoord kan gegeven worden om te bepalen:

- dat een verrichting voldoet aan rechtmatige financiële en economische behoeften volgens onder andere artikel 46, § 1 en artikel 344 § 1 W.I.B. '92 ofwel dat men voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde ontvangen heeft die op een normale manier belast wordt in België;
- dat een voordeel niet abnormaal of goedgunstig is, betreffende artikel 26 W.I.B. '92;

- dat een betaling zoals in artikel 54 W.I.B. '92 wel degelijk beantwoordt aan een werkelijke en oprechte verrichting en niet de normale grenzen overschrijdt;
- dat dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek van artikel 203 W.I.B. '92. (Taillieu, 2006)

Er was echter nood aan een algemeen en transparant systeem van voorafgaande beslissingen dat op alle belastingplichtigen van toepassing is, en niet bijvoorbeeld enkel voor nieuwe investeerders. De Administratie hoopte op die wijze te komen tot een overlegmodel in plaats van een conflictmodel. Het nieuwe systeem van voorafgaande beslissingen dat beschreven wordt de Wet van 24.12.2002 wordt gebruikt voor de toepassing van een belastingwet op een concreet geval of in een concrete situatie. Er dient nog worden opgemerkt dat algemene principekwesties en interpretatievragen eerder het domein blijven van algemene diensten die belast zijn met commentaar op de wetten. (monKEY, g.d.)

De voorafgaande beslissing gaat de fase van de vestiging van de belasting vooraf. Wanneer de verrichting of situatie zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing voor de belasting zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de bepalingen van de voorafgaande beslissing. Zoals reeds eerder vermeld, is het doel van dit systeem verschaffen van rechtszekerheid. Een belastingplichtige heeft het recht op voorhand te weten hoe de belastingwet op zijn specifiek geval zal worden toegepast. Het is niet de bedoeling via voorafgaande beslissingen belastingvoordelen toe te staan. (monKEY, g.d.)

Een voorafgaande beslissing wordt gegeven voor een termijn van vijf jaar en bindt de Federale overheidsdienst voor de toekomst. Op deze laatste regeling zijn er echter uitzonderingen. Zo is de fiscus niet gebonden als de verrichtingen onvolledig of onjuist werden beschreven door de belastingplichtige of de verrichting niet verwezenlijkt werd zoals aan de Administratie voorgelegd door de aanvrager.

Artikel 20 van bovenstaande wet bepaalt een aantal gevallen in de sfeer van inkomstenbelastingen waarin geen voorafgaande beslissing kan worden verkregen:

- Indien het gaat over situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben voor de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;
- Indien een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of niet uitgevoerd zal kunnen worden op grond van de aangevoerde wettelijke en reglementaire bepalingen;
- Indien de aanvraag gaat over het invorderen of de inning van de belastingen. Daar zijn geen akkoorden over mogelijk;
- Indien het gaat over een verrichting met gevolgen in een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;
- Indien er geen economische substantie in België bestaat voor de beschreven verrichting of situatie.

5 De vruchtgebruikconstructie en de fiscus

In de vorige hoofdstukken hebben we op een algemene manier gesproken over de manier waarop de constructies waarmee belastingplichtigen proberen hun belastingdruk te verminderen, behandeld worden door de fiscus en de rechterlijke macht. In dit hoofdstuk zal een voorbeeld gegeven worden van zo een constructie, namelijk de vruchtgebruikconstructie. We kiezen hiervoor omdat dit een actueel en heet hangijzer in de rechtsleer is.

Eerst zullen we diep ingaan op het begrip vruchtgebruik, zodat geweten is wat hieronder precies verstaan wordt. Hierbij worden ook de onderdelen van de definitie behandeld. Na de verdieping van de definitie gaan we kijken wat de vruchtgebruikconstructie inhoudt. Tot slot behandelen we de vruchtgebruikconstructie in het kader van de fiscaliteit en van de algemene antimisbruikmaatregel van artikel 344 § 1 W.I.B. '92.

5.1 Recht van vruchtgebruik

Het vruchtgebruik is het recht om van een zaak, roerend of onroerend, waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, net zoals de eigenaar zelf, maar met die verplichting om de zaak zelf in stand te houden. Deze regeling staat beschreven in artikel 578 tot artikel 581 van het Burgerlijk Wetboek. De beschrijving in de literatuur van vruchtgebruik luidt dat het een zakelijk en tijdelijk recht is dat aan de houder ervan de volle rechten van gebruik en genot verleent, evenals beperkte bevoegdheden van beheer en beschikking met betrekking tot een roerend of onroerend goed dat aan een ander toebehoort, met die verplichting om het goed zelf in stand te houden en de bestemming ervan te eerbiedigen. Het vruchtgebruik komt vaak voor met een familiaal karakter, bijvoorbeeld om in het levensonderhoud van de overlevende echtgeno(o)t(e) te voorzien indien de eigendom wordt overgedragen aan de afstammelingen. (Goeminne, 2006)

Het vruchtgebruik kan door de mens of door een wet worden gevestigd. De vruchten waarop de vruchtgebruiker aanspraak op kan maken zijn alle soorten vruchten, natuurlijke vruchten (zoals eieren van kippen), vruchten ten gevolge van nijverheid (zoals inkomsten na bebouwing van een erf in vruchtgebruik) of burgerlijke vruchten (zoals inkomsten van verhuur).

5.1.1 Zakelijke rechten

Naast rechten die verbonden zijn aan personen, persoonlijke rechten genoemd, bestaan er ook vermogensrechten, die betrekking hebben op goederen. Een onderdeel van deze vermogensrechten zijn de zakelijke rechten. Zakelijke rechten zijn subjectieve rechten die rechtstreeks op een zaak slaan, zonder tussenkomst van een persoon. Zakelijke rechten hebben drie kenmerken: ze verlenen het recht van genot op een bepaalde zaak, het recht om over het goed te beschikken en hebben betrekking op de zaak zelf. Die drie kenmerken zijn vooral sterk aanwezig bij het eigendomsrecht, maar minder bij andere zakelijke rechten, zoals vruchtgebruik, erfpacht, opstal, recht van gebruik en bewoning en erfdienstbaarheid. (Vlaamse Overheid, 2007) Men zegt dat de rechtstreekse zeggenschap over de zaak erga omnes, ten overstaan van iedereen, geldt. (Schmitz, 2001)

Zakelijke rechten beschrijven de relatie tussen een persoon en een goed, waar persoonlijke rechten de relatie tussen twee personen beschrijven (Administratie van Kadaster, Registratie en Domeinen, 2005). De zakelijke rechten zijn uitsluitend die rechten die door de wet als zodanig worden genoemd. Er kunnen dus geen nieuwe zakelijke rechten door rechtsonderhorigen worden gecreëerd. (Goeminne, 2006)

5.1.2 Eigendom

Artikel 544 van het Burgerlijk Wetboek definieert eigendom als volgt: "Eigendom is het recht om op de meest volstreekte wijze van een zaak het genot te hebben en daarover te beschikken, mits men er geen gebruik van maakt dat strijdig is met de wetten of met de verordeningen." Artikel 546 breidt deze definitie uit met alle goederen die de roerende of onroerende zaak voortbrengt én de goederen die natuurlijk of kunstmatig als bijzaak ermee verenigd worden. We spreken dan over het recht van natrekking. Voorbeelden hiervan zijn graanoogst van een akker en jongen van dieren. De eigenaar van een zaak is niet altijd dezelfde als de bezitter van een zaak. Een bezitter is slechts diegene die een zaak in zijn bezit heeft die bijvoorbeeld geleend, gehuurd of gestolen kan zijn. Deze persoon dient dan ook de vruchten en opbrengsten van de zaak aan de eigenaar over te maken.

5.1.3 Roerende en onroerende goederen

Artikel 516 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat alle goederen ingedeeld kunnen worden in twee categorieën: roerende en onroerende goederen. De daaropvolgende artikelen 517 tot 536 bepalen erg specifiek welke goederen roerend en welke goederen onroerend zijn.

Goederen kunnen onroerend zijn vanuit hun aard, vanuit hun bestemming of door het voorwerp waarop zij betrekking hebben. In de eerste categorie, onroerend door aard, vallen bijvoorbeeld gronderven en gebouwen, windmolens en watermolens. Het is hierbij belangrijk dat de goederen vastzitten in de grond, een duurzame band met de grond. Onroerende voorwerpen door bestemming zijn bijvoorbeeld die voorwerpen die de eigenaar van een erf voor de dienst en de exploitatie van dat erf daarop geplaatst heeft, zoals de dieren die aan een landbouwbedrijf verbonden zijn. Hierbij horen ook de roerende goederen die de eigenaar blijvend aan het erg heeft verbonden. Het is belangrijk

bij deze vorm van onroerende goederen, dat de eigenaar van de onroerende goederen vanuit bestemming ook de eigenaar is van het erf waar goederen bijhoren. Bij afzonderlijke vervreemding zullen deze onroerende goederen dan ook roerend worden. (Schmitz, 2001)

In de laatste categorie, onroerend door het voorwerp waarop ze betrekking hebben, vinden we drie mogelijkheden terug in artikel 526. Onroerend zijn: het vruchtgebruik van onroerende goederen, erfdienstbaarheden of grondlasten en rechtsvorderingen die recht geven op het opeisen van een onroerend goed. In het bijzonder gaat het hier om het vruchtgebruik, het recht van bewoning, het recht van gebruik, de erfdienstbaarheden, het recht van opstal en de erfpacht. (Schmitz, 2001)

Goederen zijn dan weer roerend uit hun aard of door wetsbepaling. Roerend uit hun aard zijn verplaatsbare zaken, zowel die uit zichzelf bewegen, zoals dieren, als die welke van plaats kunnen veranderen door de werking van een externe kracht. Roerend door wetsbepaling zijn verbintenissen en vorderingen die opeisbare geldsommen of roerende goederen betreffen, zoals aandelen of belangen in maatschappijen van geldhandel, koophandel of nijverheid. Ook roerend door wetsbepaling zijn altijddurende renten of lijfrenten, ofwel ten laste van de Staat, ofwel ten laste van bijzondere personen. (Artikel 527-529 B.W.)

5.2 Vruchtgebruikconstructie

Het vruchtgebruik wordt heden vaak gebruikt door belastingplichtigen om een fiscaal interessante constructie op te richten. Dit maakt het gebruik van het vruchtgebruik weer erg populair. We beschrijven eerst de vruchtgebruikconstructie en zijn fiscale behandeling. Hierna, in paragraaf 5.4, komt de behandeling van de vruchtgebruikconstructie door de fiscus met betrekking tot de algemene antimisbruikmaatregel aan bod.

De vruchtgebruikconstructie is opgebouwd als volgt: de vennootschap bezit het tijdelijk vruchtgebruik van een onroerend goed en de bedrijfsleider, bestuurder of eigenaar van de onderneming bezit ten persoonlijke titel de blote (of naakte) eigendom. Hierbij wordt ook een splitsing van de prijs van de aankoop doorgevoerd in een prijs voor het vruchtgebruik en een prijs voor de blote eigendom. De duur van het vruchtgebruik kan verschillen, meestal 15 tot 20 jaar. Zoals de wetgeving rond het vruchtgebruik zegt, kan de vennootschap allerlei kosten doen om het onroerende goed te verbeteren, verbeteringen die na het einde van het vruchtgebruik automatisch ten voordele van de eigenaar komen. Variaties op deze constructie kunnen voorkomen. (monKEY, g.d.)

In het normale vruchtgebruik koopt een natuurlijke persoon een bestaand huis, maar laat de vennootschap waarin ze bestuurder zijn of waarvan ze eigenaar zijn, het vruchtgebruik kopen. Zelf kopen ze dus enkel de naakte eigendom van het gebouw. Dus moet de prijs van de volle eigendom uitgesplitst worden tussen vruchtgebruik en naakte eigendom. Het voordeel voor de blote eigenaar kan erin schuilen dat deze een te hoge prijs aanreken voor het vruchtgebruik en de blote eigendom dus erg goedkoop verkrijgt. Het vruchtgebruik kan worden afgeschreven in de vennootschap, wat kosten teweegbrengt, met als afschrijvingstermijn de looptijd van het vruchtgebruik, die vaak korter is dan de levensduur van het goed. Op die manier wordt de investering van het gebouw gedeeltelijk door de vennootschap gefinancierd. (Verhoeve, 2000)

We geven ter illustratie van de normale vruchtgebruikconstructie een voorbeeldcase uit Noré (2006). Een NV met drie bestuurders koopt het vruchtgebruik van een onroerend goed voor een periode van acht jaar. De naakte eigendom van het goed wordt gekocht door twee van de bestuurders en een derde, een NV. De naakte eigendom wordt vastgesteld door de notaris van de NV op 80 %, dus het vruchtgebruik op 20 %. De Administratie laat weten na de aangifte dat de belastbare grondslag van de NV zal verhoogd worden met een bepaald bedrag, omdat ze van oordeel is dat de prijs die de NV

voor het vruchtgebruik heeft betaald abnormaal hoog is. De Administratie behandelt het voordeel bekomen door de bestuurders als een voordeel van alle aard.

Naast deze normale vorm, is er heden sprake van een tweede vorm van de vruchtgebruikconstructie. Men noemt dit wel eens "turbo" vruchtgebruik. Bij deze vorm koopt de bedrijfsleider geen bestaand gebouw, maar een terrein. Het vruchtgebruik van dit terrein wordt weer verworven door een vennootschap, terwijl de naakte eigendom door de bedrijfsleider gekocht wordt. De vennootschap bouwt dan op het terrein een gebouw, dat dient als woonst voor de bedrijfsleider en gezin. De kosten van het optrekken van de woonst worden in de vennootschap afgeschreven over de duur van het vruchtgebruik en niet over de geschatte levensduur van het gebouw. De bedrijfsleider betaalt huur aan de vennootschap, waarbij het bedrag van de huur vaak bepaald wordt op basis van de forfaitaire regeling die is opgenomen in het Wetboek Inkomstenbelastingen (art. 18, 3, 2 K.B. W.I.B. '92 ter uitvoering van art. 36 W.I.B. '92). (Verhoeve, 2000)

Na de termijn van het vruchtgebruik, zal er een verlies overblijven als saldo tussen de huuropbrengst en de afschrijving. Dit verlies is aftrekbaar van andere inkomsten. Door de uitwerking van het vruchtgebruik hoopt de bedrijfsleider dat niet alleen de volle eigendom van het terrein overgaat naar hem of haar, maar ook de volle eigendom van het gebouw en dit zonder belastingen te moeten betalen. Dat de volle eigendom van het gebouw overgaat naar de blote eigenaar, volgt uit artikel 555 van het Burgerlijk Wetboek in combinatie met de rechtspraak dat gebouwen om niet kunnen overgaan indien dit in de overeenkomst is opgenomen. Dat het belastingvrij kan gebeuren, kan verantwoord worden door artikel 44, § 1¹° van het W.I.B. '92, dat zegt dat de meerwaarde na vruchtgebruik niet belastbaar is in de personenbelasting.

5.3 Fiscale behandeling van vruchtgebruik

We bespreken hier kort de fiscale behandeling van vruchtgebruik in de personenbelasting aan de hand van Baeke & Van der Maelen (2006), omdat het voordeel van de vruchtgebruikconstructie vooral terecht komt bij de bestuurder van de vennootschap, die dus in de personenbelasting belast wordt. De inkomsten van vruchtgebruik kunnen behandeld worden als divers inkomen op basis van artikelen 90, 1°, 8° of 10° W.I.B. '92. Daarbij kunnen ze eventueel belast worden als onroerend inkomen in toepassing van artikel 20 W.I.B. '92 indien ze voorkomen in de vorm van een lijfrente of tijdelijke rente ten laste van een rechtspersoon. De vestiging of overdracht van een vruchtgebruik is dus aan een aantal voorwaarden onderworpen. De verleiding is dan ook groot om in plaats van gebouwen te verhuren aan een vennootschap, hierop een vruchtgebruik toe te staan. Huurinkomsten voor de verhuring van bedrijfspanden zijn immers wel belastbaar als onroerend inkomen. Is de verhuurder ook een bedrijfsleider van de vennootschap-huurder, dan kan een deel van de huur ook als beroepsinkomen worden belast, wat nog minder voordelig uitkomt.

Tijdens het vruchtgebruik kan de vruchtgebruiker het verkregen recht afschrijven (ingeval van een eenmalige betaling) of rechtstreeks in kosten boeken (indien een periodieke vergoeding wordt betaald). Ook de bouwwerken en de verbeteringswerken zal de vruchtgebruiker kunnen afschrijven. Bij het einde van het vruchtgebruik is de vruchtgebruiker verplicht om het goed terug te geven aan de blote eigenaar in de staat waarin ze zich zou moeten bevinden na zorgvuldig gebruik en beheer. De blote eigenaar verkrijgt dan de volle eigendom. Er is dan op zich geen sprake van een verkregen voordeel of verrijking in hoofde van de naakte eigenaar, en dus geen mogelijkheid tot het heffen van een belasting.

5.4 De vruchtgebruikconstructie: belastingontwijking en -ontduiking

Vruchtgebruikconstructies lijken dus wel de uitgelezen manier om fiscaal voordelig geld te versluizen van de vennootschap naar de bedrijfsleider(s) of een woning te verkrijgen deels op kosten van de vennootschap (en de fiscus). Zo gemakkelijk is het echter niet, wat zal blijken uit dit hoofdstuk.

5.4.1 Veinzing en simulatie

De vruchtgebruikconstructie laat aan de belastingplichtige wat ruimte voor simulatie of veinzing. Zo kan in een constructie sprake zijn van veinzing indien de vruchtgebruiker alle kosten aan het goed waarop het vruchtgebruik gevestigd is, waaronder de grove herstellingen, tot zijn rekening neemt. Een ander voorbeeld is wanneer de blote eigenaar in feite de voornaamste gebruiker is van het onroerende goed, door dit als woonhuis te gebruiken. Dit is in strijd met de aard van het recht van vruchtgebruik zelf. (Verstappen, 2004)

In geval van simulatie en veinzing is de rechtshandeling en de constructie onwettelijk en zal er een verhoging van de belasting kunnen worden opgelegd. Dit gedeelte bevindt zich overduidelijk in de sfeer van de belastingfraude. De moeilijkheid zit echter in die constructies waarbij de partijen alle gevolgen van hun rechtshandelingen aanvaarden, maar waar het nut al dan niet enkel belastingontwijking is.

5.4.2 De turbovorm van de vruchtgebruikconstructie

Voor de behandeling van die voorkomende vormen door de fiscus dienen we een onderscheid te maken tussen de normale vorm en de turbovorm van vruchtgebruik. We zullen eerst de turbovorm bespreken. Verhoeve (2000) zegt over de turbovorm van de

vruchtgebruikconstructie: "Het lijkt wel de truc met de duif. Eerst zag men enkel de hoed (het terrein). Op het einde zag men hoed én duif (het gebouw). De vraag is echter of deze duif lang zal vliegen." Hij bedoelt hiermee dat de fiscus verschillende mogelijkheden ter beschikking heeft om de voordelen verkregen door de natuurlijke personen toch te belasten en zo dus het voordeel te niet te doen.

Hoe de fiscus zijn belasting toch kan heffen, hangt af van de feiten. Indien de naakte eigenaar een band met de vennootschap heeft, kan de fiscus hem belasten op basis van voordelen van alle aard (art. 36 W.I.B. '92). (Verhoeve, 2000) Hiervoor dient er eerst en vooral een causaal verband te zijn tussen de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en het verkrijgen van het voordeel. Dit kan bijvoorbeeld zijn als de naakte eigenaar een bestuurder is van de vennootschap. Ten tweede dient er een voordeel in hoofde van deze betrokkene te bestaan. Dit gebeurt bijvoorbeeld als de prijs van de naakte eigendom onderschat wordt¹¹. (Noré, 2006) In voorgaande geval kan de fiscus de waarde van het gebouw op het ogenblik van de beëindiging van het vruchtgebruik belasten in hoofde van de naakte eigenaar.

De fiscus heeft nog twee wegen indien de naakte eigenaar niet belast kan worden via de techniek van een voordeel van alle aard. Ofwel kan het voordeel als abnormaal of goedgunstig voordeel volgens art. 26 W.I.B. '92 belast worden, in hoofde van de vennootschap die het gebouw heeft gebouwd en het op het einde van het vruchtgebruik gratis afstaat. De fiscus dient dan aan te tonen dat het voordeel abnormaal of goedgunstig is. De derde optie voor de fiscus bestaat erin de naakte eigenaar te belasten als divers inkomen volgens art. 90, 1 W.I.B. '92, door te stellen dat de meerwaarde die de naakte eigenaar behaalde, geen normale verrichting is van beheer van een privé vermogen. De bewijslast van de Administratie houdt nu in dat deze moet aantonen dat de meerwaarden niet behoren tot het normaal beleggingsgedrag van een goede huisvader. (Verhoeve, 2000)

¹¹ Over de waardering van vruchtgebruik, lees bijvoorbeeld: Verheyden, K. (2004), Waardering van vruchtgebruik, recht van opstal en erfpacht, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn.

Uit de bovenstaande opties voor de fiscus blijkt dus dat de turbovorm van de vruchtgebruikconstructie niet de heilige graal is waarnaar bestuursleden zoeken. Hoe zit het echter met de gewone vorm van de vruchtgebruikconstructie?

5.4.3 De vruchtgebruikconstructie en artikel 344 § 1 W.I.B. '92

Indien de bovenstaande wapens die de fiscus ter zijner beschikking heeft niet volstaan, kan deze haar toevlucht nemen tot herkwalificatie op basis van artikel 344 § 1 W.I.B. '92. Hierbij oordeelt de fiscus dat de vruchtgebruikconstructie voldoende aansluit bij een verhuur van het onroerend goed aan de vennootschap–vruchtgebruiker door de natuurlijke persoon–blote eigenaar. Ze beschouwt de aankoop van het goed dan als een aankoop van de volle eigendom door de natuurlijke persoon. De door de vennootschap betaalde koopprijs (van het vruchtgebruik) wordt geherkwalificeerd als een vooruitbetaalde huur en huurlasten, welke kunnen worden belast als bezoldiging in hoofde van de bedrijfsleider op basis van artikel 32, lid 1, 3^o W.I.B. '92. (Marck, 2006)

De rechtbanken oordeelden hier zowel in het voordeel van de belastingplichtige als in het voordeel van de fiscus¹². Of de herkwalificatie een correcte handeling van de fiscus en de rechtbanken is, wordt betwist in verschillende gerechtelijke uitspraken en door verschillende auteurs, waarvan we hier enkele tegenargumenten bespreken. We bespreken ook de mogelijkheden die de belastingplichtige ter zijner verdediging heeft.

Een eerste punt is dat artikel 344 § 1 W.I.B. '92 en akten met betrekking tot het privé-vermogen van natuurlijke personen niet compatibel zijn. Volgens Marck (2006) werd dit bevestigd door de minister van Financiën in Parlementair Stuk nr. 762/2. De constructie

¹² Goeminne (2006): Arrest A1 02/14 van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen van 19 juni 2003; Arrest A1 03/8 van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen van 6 januari 2003; Arrest A1 05/6 van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen van 15 juni 2005, e.a.

en de aankoop van de naakte eigendom valt dan in de sfeer van het optimaal beheren van het privaat vermogen, waardoor artikel 344 § 1 W.I.B. '92 geen toepassing zou kennen. Het toepassingsgebied blijft beperkt tot handelingen die winst of voordeel opleveren. Toch is de beoordeling of een handeling het beheren van privévermogen is, ook een subjectieve kwestie.

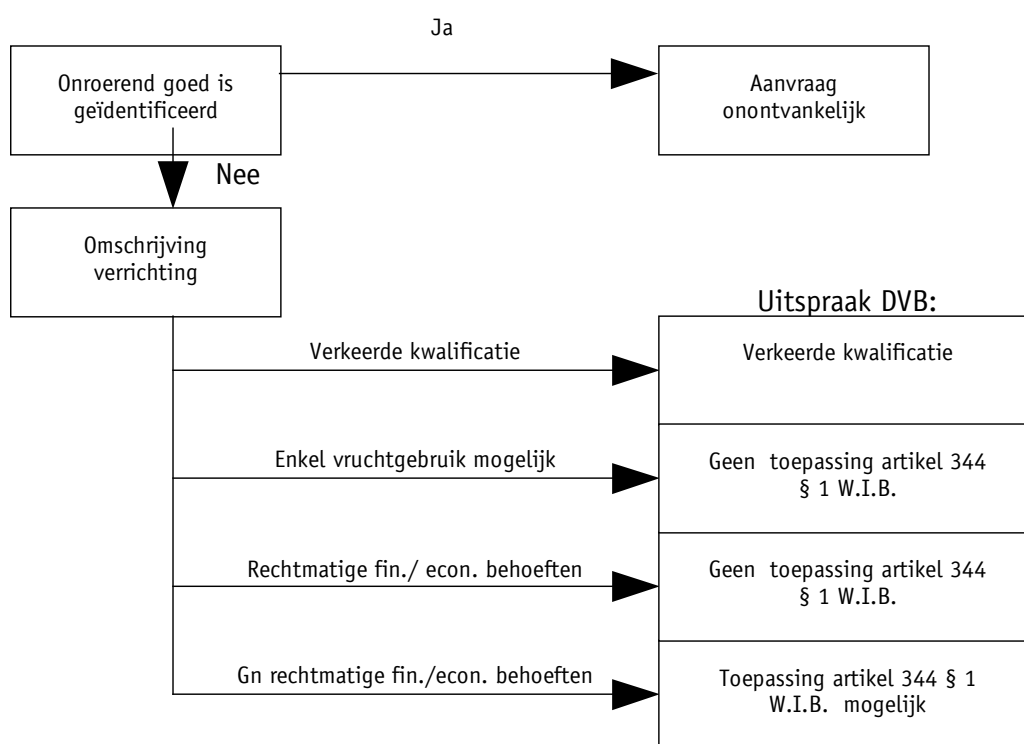
Een tweede argument dat de belastingplichtige kan aanhalen, is inherent aan de algemene antimisbruikbepaling, namelijk hij kan het bewijs leveren dat de handeling aan rechtmatige economische en/of financiële behoeften voldoet. Hierbij kan hij aanvoeren dat via de vruchtgebruikconstructie het ondernemersrisico gereduceerd kan worden. Een ander argument is dat er een beperktere financiële inspanning is. Er bestaat ook nog de argumentatie van de verlegging van de herstellingswerken en de financiële zekerheid. (Marck, 2006)

Een derde, en zeer belangrijke, punt is dan weer inherent aan het herkwalficeren zelf. Herkwalficatie vereist dat de juridische en feitelijke gevolgen van de akten gevrijwaard worden, en dit voor alle betrokken partijen. De taxateur kan niet zomaar een andere juridische kwalificatie in de plaats stellen indien die niet de door de partijen bedoelde rechtsgevolgen (buiten de fiscale) zou respecteren. De rechtsverhouding wordt echter wel aangetast indien het vruchtgebruikconstructie geherkwalficeerd wordt in huur en een aankoop in volle eigendom. Dit is zeer opvallend als men voor ogen houdt dat de huur een persoonlijk recht is en vruchtgebruik een zakelijk recht. Zo kan een vruchtgebruik gehypothekeerd worden, maar een huurovereenkomst niet. (Marck, 2006)

Het Hof van Cassatie oordeelde op 4 november 2005 in een zaak omtrent de inkoop van eigen aandelen dat de juridische gevolgen van een geherkwalficeerde verrichting en de oorspronkelijke verrichting identiek moeten zijn. Deze uitspraak kan doorgetrokken worden naar de vruchtgebruikconstructie, en omdat vruchtgebruik en huur twee verschillende rechtsfiguren zijn, met elk hun eigen specifieke kenmerken en met verschillende rechten en plichten voor blote eigenaar en verhuurder of voor

vruchtgebruiker en huurder, kan dus herkwalificatie niet. Dit wordt wel eens het slotstuk van de herkwalificatie van vruchtgebruikconstructies door toetsing aan artikel 344 § 1 W.I.B. '92 genoemd. (Praktijk

Maar in ruling nr. 500.067 oordeelt de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat uit de verstrekte informatie van het Cassatiearrest niet kan worden opgemaakt dat de vruchtgebruikconstructie niet kan worden geherkwalificeerd. Het pleit is dus hierover toch nog niet beslecht. De Dienst Voorafgaande Beslissingen past bij de beoordeling van vruchtgebruikconstructies een beslissingsboom toe. We geven deze weer in onderstaande figuur, maar gaan hier niet dieper op in. (Willems, 2006)



Figuur 1: Beslissingsboom Dienst Voorafgaande Beslissingen

Bron: Eigen verwerking

Baeke & Van der Maelen dienden in juni 2006 een wetsvoorstel voor een wet tegen misbruik door de vestiging of overdracht van vruchtgebruik, door dit belastbaar te maken voor degene die afstand doet van het vruchtgebruik. Deze zou belast worden op de vruchtgebruikvergoeding en alle andere voordelen die hij verkrijgt naar aanleiding van de vestiging of overdracht van het vruchtgebruik. Dat zou een concreet einde maken aan de onduidelijkheid die er op dit moment heerst. Dit wetsvoorstel is ten tijde van het beëindigen van dit werk nog steeds in behandeling, dus een sluitstuk is er voorlopig nog niet.

6 Belastingontduiking en belastingontwijking: interview

Na de bespreking van hetgeen te vinden is in de literatuur over de rechtsleer in verband met belastingontwijking en belastingontduiking, is het interessant om te vragen aan een ervaringsdeskundige welke problemen er opduiken in de praktijk bij de bestaande wetgeving en hoe hij die grens ervaart. Hierbij vindt u de weergave van de inhoud van dat gesprek.

6.1 Inleiding

De heer Patrick Lauwers studeerde af als licentiaat in de rechten aan de Universiteit te Leuven in 1987. Na deze studies verdiepte hij zich verder in de fiscaliteit als assistent aan de Faculteit Rechten, Instituut voor Fiscaal Recht in Leuven onder leiding van Prof. Dr. F. Vanistendael. Hiernaast deed hij een studie aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius tot licentiaat handels- en financiële wetenschappen, specialisatie fiscaliteit. Na zijn studies en advocatenstage startte mr. P. Lauwers zijn eigen kantoor op samen met Prof. Dr. C. Vanderkerken. Hierna vormde hij een kantoor samen met Ludo Dillen en Prof. Dr. Bruno Peeters. In 2004 koos mr. Lauwers terug voor een eigen advocatenkantoor, BVBA PL Lauwers, waarvan hij oprichter en zaakvoerder is. (PL Lauwers, g.d.)

Het advocatenkantoor BVBA PL Lauwers is gespecialiseerd in belastingrecht. Het doel van BVBA PL Lauwers is een persoonlijke dienstverlening voor cliënten tegen haalbare tarieven. Via direct contact tussen cliënt en advocaat willen ze de cliënt snel en adequaat helpen. Hun specialisatie omvat drie deelgebieden: betwistingen inzake belastingen, advies inzake belastingen, voorafgaande beslissingen en fiscale regularisatie en informatieverstrekking in verband met belastingen. Het eerste deelgebied, de betwistingen, houdt in dat het kantoor de cliënt begeleidt vanaf de eerste controle tot en met de procedure voor rechtbanken en hoven. In verband met het adviesverlenend

deelgebied tracht het advocatenkantoor preventief mee te denken voor oplossingen van fiscale problemen, zoals kwalificaties en de beoordeling van de fiscale gevolgen. Tot slot wil het kantoor cliënten en derden inlichten over nieuwe fiscale wetgeving en rechtspraak en dat door middel van eigen analyses. (PL Lauwers, g.d.)

6.2 Actuele problemen belastingontduiking en belastingontwijking

Mr. P. Lauwers geeft eerst enkele voorbeelden van vaak voorkomende problemen. Hij geeft twee voorbeelden van actuele constructies waarbij Artikel 344 § 1 W.I.B. '92 (al dan niet) kan worden toegepast en een voorbeeld van een veelgebruikte frauduleuze constructie en simulatie. Artikel 344 § 1 W.I.B. '92 hangt natuurlijk nauw samen met het kader van simulatie. Als we spreken over simulatie, spreken we echter belastingontduiking, wat verboden is. Bij artikel 344 § 1 W.I.B. '92 spreken we echter over belastingontwijking.

Een eerste voorbeeld is de inkoop van eigen aandelen door een onderneming. Hierbij gaan ondernemingen aandelen overkopen van aandeelhouders tegen een hogere prijs dan vertegenwoordiging van die aandelen in het nominaal kapitaal. Op die manier kan de onderneming dividendbelasting besparen en toch geld uitkeren aan de aandeelhouders. De fiscus heeft in het verleden het argument van simulatie aangevoerd om deze constructie tegen te houden en te kunnen herkwalficeren. Tegenwoordig heeft de fiscus het nieuwe wapen van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 welk ze kunnen gebruiken als bewijsmiddel voor herkwalficatie.

Mr. P. Lauwers zegt dat het artikel 344 § 1 W.I.B. '92 wel eens problemen oplevert indien het gaat over de aanslagtermijnen die van toepassing zijn inzake inkoop van eigen aandelen. Hoofdstuk IV afdeling 1 W.I.B. '92 bepaalt de aanslagtermijnen die van toepassing zijn voor belastingen. Deze zijn volgens artikel 354 drie jaar in geval van niet-aangifte, bij laattijdige aangifte of bij betwisting drie jaar en vijf jaar in geval van

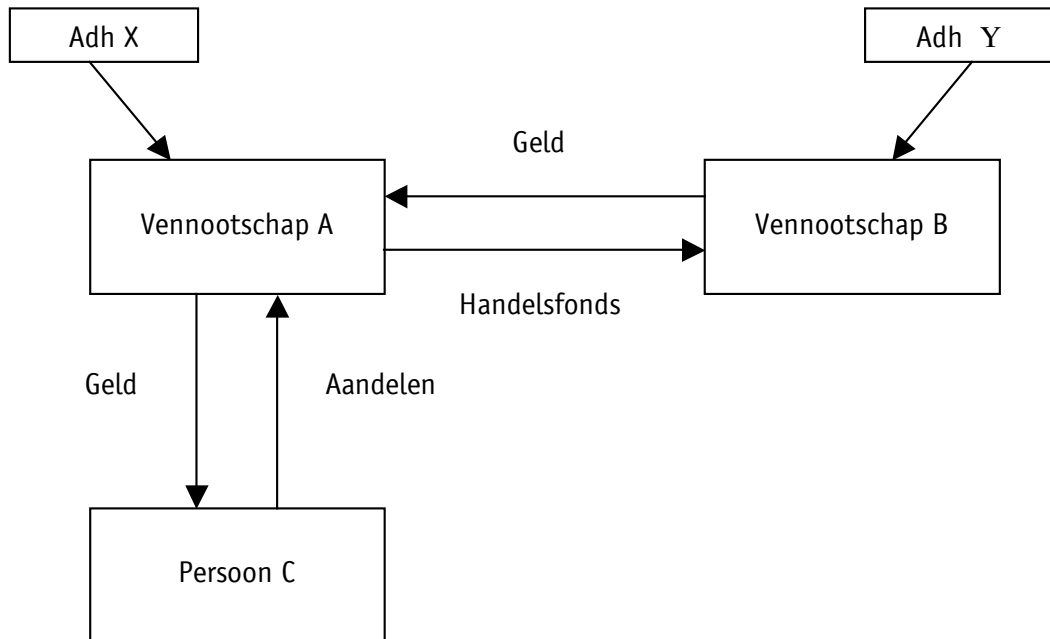
inbreuken op de bepalingen van het Wetboek en uitvoeringsbesluiten met het oogmerk om te schaden. Artikel 358 W.I.B. '92 1° voegt hieraan toe dat er toch een (aanvullende) belasting buiten die termijn mag gevestigd worden, indien een controle uitwijst dat de belastingplichtige in de loop van één van de vijf jaren vóór het jaar van de vaststelling van deze inbreuk de bepalingen van het Wetboek en uitvoeringsbesluiten inzake specifiek de roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing heeft overtreden. Aangezien in het geval van inkoop van eigen aandelen er geen sprake is van belastingontduiking en dus geen overtreding van de bepalingen van het Wetboek plaatsvindt, moeten de gewone aanslagtermijnen gerespecteerd worden en kan artikel 358 1° niet toegepast worden. Maar de fiscus respecteert dit niet altijd en probeert nog te belasten na de termijn van vijf jaar die staat op een aanslag van roerende voorheffing. Dat is dus niet consequent.

Dat de fiscus wel eens een dwaling maakt in verband met de aanslagtermijnen en daarin niet altijd even consequent is, blijkt ook uit volgend voorbeeld. Een onderneming kan wel eens restaurantkosten inbrengen die door de bestuurders eigenlijk voor privédoeleinden gemaakt zijn. Indien de fiscus dit ontdekt en besluit dat het belastingontduiking is, moeten ze een verhoging van de belastingen opleggen van 50% en wordt de aanslagtermijn verlengd tot vijf jaar. Wat de fiscus echter ooit doet, is een verhoging van 10% opleggen, wat doet besluiten dat zij hier geen belastingontduiking in zien, maar toch de aanslagtermijn van vijf jaar hanteren die enkel geldt bij belastingontduiking. Buiten een inconsequentie van de fiscus illustreert dit de dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking.

Een tweede voorbeeld dat mr. Lauwers geeft van belastingontwijking is de constructie huur/onderverhuur. Artikel 32 3° speelt hier een belangrijke rol. Dit artikel bepaalt dat huurgelden van een pand dat verhuurt wordt door een bedrijfsleider aan zijn vennootschap kunnen geherkwalificeerd worden als bezoldigingen van die bedrijfsleiders indien deze huren meer bedragen dan vijf derden van het gerevaloriseerde kadastraal inkomen. Hiermee wil de wetgever vermijden dat een gedeelte van de bezoldiging aan de bedrijfsleider uitgekeerd wordt in de vorm van huur, welk goedkoper is dan een salaris. De

oplossing voor deze herkwalificatie kan zijn dat er een tussenpersoon ingevoegd wordt: de bedrijfsleider verhuurt het pand aan zijn zoon, die zoon verhuurt het door aan de vennootschap van zijn vader. Indien deze constructie enkel is opgezet omwille van fiscale redenen, heeft de fiscus het recht om te herkwalificeren naar een rechtstreekse huur op basis van artikel 344 § 1 W.I.B. '92.

Als voorbeeld van fraude spreekt mr. Lauwers over constructies met kasgeldvennootschappen. Hierbij gaat het over een vennootschap A waarvan alle aandelen in handen zijn van de aandeelhouders X (zie figuur 2). A verkoopt het handelsfonds (bijvoorbeeld een apotheek) of alle activa (gebouwen, terreinen,...) aan de vennootschap B, die vanaf dan de handelszaak uitbaat of de activa beheert. B heeft aandeelhouders Y. De som die B betaald heeft voor de handelszaak is het enige dat nog aan activa in de vennootschap A zit. We spreken dan van een kasgeldvennootschap. Deze kasgeldvennootschap dient op de meerwaarde van de verkoop van het handelsfonds belastingen te betalen. Die belasting kan (tijdelijk) vermeden worden indien de meerwaarde wordt gebruikt om te herinvesteren. Mogelijk verkopen de aandeelhouders van A de aandelen van A aan een natuurlijke persoon C, welk dus gebeurt in de bekende kasgeldvennootschapsfraude. Het probleem ontstaat wanneer de koper de meerwaarde niet herinvesteert, maar de pot geld uit de vennootschap graait en met de noorderzon vertrekt. De koper C betaalde voor die aandelen minder dan hetgeen er in A aan cash geld aanwezig is, omdat daarop dus de meerwaardebelasting nog verschuldigd was. Hierin zit voor de koper de winst. De fiscus loopt de meerwaardebelasting dus mis.



Figuur 2: Illustratie kasgeldvennootschapconstructie

Bron: Eigen verwerking

Het mag duidelijk zijn dat in deze constructie C aan belastingontduiking doet. De vraag rijst echter of A en B ook voordelen hebben verkregen waar ze geen recht op hadden volgens de fiscus. De rechtspraak is hierover eerder verdeeld. De fiscus argumenteert in elk geval met het aanvaarde principe dat wanneer A handelingen trof met het oog op het benadelen van schuldeisers, alle rechtshandelingen teruggedraaid moeten worden naar de toestand van voor de handelingen. Daarbij proberen ze de belastingen te verhalen op de aandeelhouders van A. Inkomsten uit normaal beheer van privévermogen worden niet belast, maar de fiscus argumenteert dan dat alles wat er gebeurd is met vennootschap A, B en de aandelen niet te classificeren is als normaal beheer van privévermogen (artikel 90 1°). De derde piste van de fiscus om de belasting te kunnen verhalen bij A is de aansprakelijkheid van de bestuurders. Indien deze op de hoogte waren van de fraude die

C in gedachte had bij het aankopen van de aandelen, kunnen zij aansprakelijk gesteld worden en moeten ze opdraaien voor de eventuele verliezen bij schuldeisers.

Vennootschap B heeft bij dit alles ook voordeel. Die geniet namelijk van het step-up principe. Dit wil zeggen dat de vennootschap de gelegenheid krijgt om nieuwe afschrijvingen te doen en dus kosten te boeken. Of het mogelijk is om hiervan gebruik te maken, wordt door de fiscus ook betwist.

Erg interessant in het interview was dat mr. Lauwers vertelde dat er in feite nog een dimensie tussen belastingontduiking en belastingontwijking bestaat, naast de dimensie die al enigszins ontstond na invoering van artikel 344 § 1 W.I.B. '92. Stel dat een onderneming of persoon te weinig omzet aan heeft gegeven aan de Administratie. De rechter zal in sommige gevallen oordelen dat er geen sprake is van belastingontduiking om andere redenen dan hierboven besproken. De reden hiervoor is dat de fiscus om tot belastingontduiking te kunnen besluiten een bijzondere intentie moet aantonen. De bewijslast hiervoor ligt dus bij de Administratie. Vaak heeft de Administratie echter enkel een vermoeden van een intentie, maar dit is niet voldoende bewijsmiddel.

Artikel 341 W.I.B. '92 bepaalt op welke manier het bewijzen van een hogere omzet dan aangegeven te werk kan gaan. Een belastingplichtige doet in een bepaalde periode uitgaven en houdt er een levensstijl op na. Indien deze uitgaven en levensstijl wijzen op een grotere rijkdom dan deze die blijkt uit de door de belastingplichtige voor deze periode aangegeven inkomsten, spreken we van "tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten" (artikel 341 W.I.B. '92). Er wordt in praktijk een soort grootboekrekening opgesteld (zie Figuur 3), waar aan de ene kant de te rechtvaardigen uitgaven weergegeven worden, aan de andere kant de rechtvaardiging van de herkomst van de middelen die hiervoor werden gebruikt.

Te rechtvaardigen	Rechtvaardiging
<i>Vb.</i> BMW + Villa in Zuid-Frankrijk	<i>Vb.</i> Beroepsinkomsten bakkerij + Aandelen verkocht
Bedrag X	Bedrag Y

Figuur 3: Illustratie tekenen en indiciën

Bron: Eigen verwerking

Stel dat bedrag X groter is dan bedrag Y, zal de belastingplichtige tegenbewijzen moeten aanvoeren om dit zogeheten indiciair tekort te verantwoorden. Zo kan hij bewijzen dat hij een erfenis of schenking heeft ontvangen, of dat hij opgespaarde gelden van vorige jaren heeft gebruikt. Indien hij dit niet kan bewijzen, wordt nog niet meteen besloten tot belastingontduiking. Er kunnen namelijk nog andere redenen gevonden worden voor het niet aangeven van bepaalde omzetten. Zo kan een vennootschap de boekhouding niet goed hebben bijgehouden. De beslissing wordt dan het gevolg een erg subjectieve beoordeling.

6.3 Voorafgaande beslissing

Mr. Lauwers vertelt me dat er veel protest is tegen de voorafgaande beslissing zoals ingevoegd in artikel 20 van de Wet van 24.12.2002. Dit systeem is goed in theorie, maar het probleem is dat deze dienst buiten de fiscus staat en voor wetgever speelt. De aard van de uitspraken illustreert dit: de Dienst Voorafgaande Beslissingen legt voorwaarden op aan een toepassing van een fiscaal gunstige bepaalde constructie of rechtshandelingen zoals "aandelen kunnen slechts X jaar behouden worden" of "het bedrag mag maximaal X % van Y bedragen". De wetgeving moet opgesteld worden door de

wetgevende macht en niet door de uitvoerende macht, bij welke de Dienst Voorafgaande Beslissingen behoort.

De logische redenering van de belastingplichtige en de adviseur kan zijn dat het beter is om geen voorafgaande beslissing aan te vragen, om de reden dat het voordeel van de twijfel kan behouden worden zonder beslissing, terwijl een voorafgaande beslissing bindend is bij toepassing van de constructie. Zo gebeurt het zelfs wel eens dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen zelf aanraadt aan de belastingplichtige om de aanvraag in te trekken. Daarbij is het systeem van de voorafgaande beslissing een aangelegenheid voor grote advocatenkantoren die daar als het ware kind aan huis zijn¹³. Zij krijgen daar meer voordelen waaraan minder voorwaarden verbonden zijn. Dit verlaagt de toegankelijkheid.

6.4 Procedure

Bij ontdekking van belastingontwijking zal de Administratie haar aanslag aanpassen aan de geherkwalificeerde juridische handelingen en deze naar de belastingplichtige sturen. Indien deze daar niet mee akkoord gaan kan hij protesteren. Indien de Administratie en de belastingplichtige niet tot een akkoord kunnen komen, kan de zaak in een verder stadium voorgelegd worden aan de rechtbank van eerste aanleg. Bij ontdekking van belastingontduiking daarentegen, kan de Administratie ook een strafrechtelijke vervolging instellen bij de correctionele rechtbank.

In 1999 is er een hervorming geweest van de procedure bij dubieuze fiscale constructies. Sindsdien worden er minder controles uitgevoerd, maar de controles die worden uitgevoerd worden grondiger gedaan en er wordt dieper gegraven. De kans is dus groter dat de Administratie problemen opmerkt bij controles en die probleemdossiers zijn ook

13 Lees hierover bijvoorbeeld: Willems, R. (2007), Rulings: elite- of massasport?. Online te raadplegen op <http://www.taxtalk.be/nl/2007/05/14/rulings-elite-of-massasport/#more-137>.

groter. Zware dossiers komen dan ook eerder in aanmerking voor strafrechtelijke vervolging. De Administratie moet nu echter zelf pleiten in de zaken en moet dus meer verantwoording afleggen. Ook de Administratie heeft dus baat bij een akkoord met de belastingplichtige, wat resulteert in snellere procedures.

Het voordeel voor de Administratie van een strafrechtelijke vervolging is dat het parket meer wapens heeft in de procedure. Zo mogen zij wel een huiszoeking doen terwijl de Administratie hier geen recht toe heeft. Dat kan een reden vormen voor de Administratie om een zaak aanhangig te maken bij de correctionele rechtbank. Stel bijvoorbeeld dat er een vermoeden is van belastingontduiking en via een huiszoeking kan een zwarte boekhouding met adressenlijst gevonden worden. Op die manier kan de Administratie een heel zwart netwerk ontwaren.

Sinds de nieuwe antiwitwaswetgeving is er meer en meer vervolging vanuit die hoek. Personen die fraude plegen moeten op een bepaalde manier die verdiensten terug in het witte milieu proberen te krijgen, wat we witwassen noemen. Dat is ook strafbaar. Witwassen en belastingontduiking hangen dus nauw samen. Voor witwassen zijn hogere sancties mogelijk dan voor belastingontduiking. Bij strafrechtelijke vervolging is er overigens nog een probleem ontstaan in verband met de straffen. Zo worden de verkregen sommen verbeurd verklaard en worden de belastingen tegelijk nog geheven. Dit maakt het een te zware sanctie voor het gepleegde misdrijf.

6.5 Subjectiviteit

Wat me opviel uit het gesprek met mr. Lauwers, is hoe subjectief de reacties van de Administratie op belastingontduiking en op belastingontwijking kunnen zijn. Daarbij is de hoeveelheid strafrechtelijke vervolgingen van belastingontduiking regionaal gebonden. Zo is het bijvoorbeeld gelinkt aan het aantal fiscaal substituten die de rechtbank ter beschikking heeft om de vervolgingen te onderzoeken.

Objectiviteit in het beoordelen van de zaken van belastingontwijking en belastingontduiking is mogelijk in de rechtbank, waar de rechter puur aan de hand van de feitelijke gegevens en de wetgeving een beslissing neemt. De meeste zaken worden echter al eerder afgesloten met een akkoord. Er is veel schrik vanuit beide kanten, Administratie en belastingplichtige, om een zaak tot in de rechtbank van eerste aanleg te brengen. De tendens is om procedures te vermijden. Het gaat zelfs zo ver dat er als het ware geboden wordt om tot een compromis te komen voor het bedrag van de te betalen belastingen.

Daarbij is de behandeling van een zaak vóór dat die bij de rechtbank komt afhankelijk van hoe streng de betreffende ambtenaar bij de Administratie is. Zo zijn er uitwassen waarvan mr. Lauwers het voorbeeld geeft van een duivenmelker die enkele duiven verkocht had over de jaren heen voor een kleine som geld. Hij had op dit inkomen geen belastingen betaald. Hieraan werd overdreven zwaar getild door de Administratie. Dit soort fraude is toch van een andere soort dan een netwerk van zwarte handel.

6.6 Mening artikel 344 § 1 W.I.B. '92

Artikel 344 § 1 W.I.B. '92 werd in het leven geroepen omdat de fiscus steeds ongelijk kreeg in de zaken waarin ze belastingontduiking zag omwille van de economische werkelijkheidsleer. De oplossing zag ze dan in het veranderen van de wet. Belangrijk is echter dat de Brepols-doctrine nog steeds geldt. Dit wil zeggen dan de Administratie niet zomaar de juridische kwalificatie kan veranderen. Neem bijvoorbeeld de vruchtgebruikconstructie. De Administratie kan niet zomaar stellen dat huur een meer normale of betere constructie is dan de vruchtgebruikconstructie. Over de economische en financiële voordelen oordelen is met andere woorden ook een subjectieve kwestie.

Daarbij mag de Administratie niet herkwalficeren in andere juridische handelingen en moet ze zorgen dat voor alle partijen de juridische gevolgen gelijk blijven. Dat maakt de verzameling gevallen waarop artikel 344 § 1 W.I.B. '92 toe te passen is erg beperkt.

Het Arbitragehof heeft geoordeeld dat het artikel 344 § 1 W.I.B. '92 niet ongrondwettelijk is, maar men mag niet vergeten dat het Arbitragehof eerder een politiek orgaan is. In geval dat de Belgische schatkist in gedrang is, kan deze dus wel eens kiezen voor het belang van de Belgische Staat eerder dan voor een juridisch juiste beslissing. Op dat laatste vlak is het dus eerder een teleurstellende uitspraak.

Het probleem met het artikel 344 § 1 W.I.B. '92 is ook dat er teveel beslissingsruimte aan de Administratie werd overgelaten. Het is eerder de taak van de wetgever om alle wetgeving sluitend te maken, zodat er geen hiaten zijn waarvoor artikel 344 § 1 W.I.B. '92 op dit moment in het leven werd geroepen. Dit leidt tot misbruiken van de kant van de Administratie, daar zij nu bijna een wetgevende taak krijgen. Dit probleem valt te vergelijken met het probleem van de Dienst Voorafgaande Beslissingen, welke ook wel eens een wetgevende functie vervult.

Mr. P. Lauwers zegt dat belastingadviseurs ten gevolge van artikel 344 § 1 W.I.B. '92 schrik hebben gekregen om advies te geven. Als voorbeeld geeft hij het doorgeven van een vennootschap door ouders aan de kinderen, waarbij er gebruik wordt gemaakt van een holdingstructuur, die het mogelijk maakt de opvolging fiscaal interessant te realiseren en een bepaalde betrokkenheid van de ouders te garanderen. Dit systeem wordt al vele jaren gebruikt en werd al die jaren systematisch bestreden door de fiscus. Op dit moment heeft de fiscus echter een extra bewijsmiddel in de vorm van artikel 344 § 1 W.I.B. '92, welk ervoor kan zorgen dat er een belasting geheven kan worden van 33%. Advies wordt dan nogal gevaarlijk.

Lijst van geraadpleegde werken

Administratie van Kadaster, Registratie en Domeinen, (2005). Online geraadpleegd op 5 mei 2007 op http://www.fiscus.fgov.be/interfakrednl/stipad_nl/objectifs_nl.htm.

Afschrift, T. (2003), *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, Brussel.

Alleen de kleine man/vrouw betaalt belastingen... (g.d.), Netwerk voor een rechtvaardig belastingstelsel. Online geraadpleegd op 6 februari 2007 op http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=24.

Beghin, P., Flamant, K., Ponnet, C. (2005), *Handboek Vennootschapsbelasting 2005-2006*, Intersentia, Antwerpen.

Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers (2005), *Ontwerp van programmawet 7 december 2005*, nr. 22, de heer Viseur.

Belgische Staat loopt jaarlijks 1,3 miljard mis, 2006, *De Tijd*, 12 juli 2006, p.2. Online geraadpleegd op 6 februari 2007 via Mediargus op <http://www.mediargus.be/scripts/docroom.EXE?VOGO=print1xml&viewid=12939965>.

Byloos, S. (2003), *Belastingontduiking en belastingontwijking via belastingparadijzen: reacties van de Belgische fiscus en de analyse van het beleid van de EU en de OESO*, eindverhandeling, KULeuven.

Cassatie-arresten

- a. Cass., 12 oktober 1954, *J.T.*, 1955, p. 194.

- b. Cass., 2 mei 1990, *F.J.F.*, 90/140.
- c. Cass., 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.
- d. Cass., 22 maart 1990, *F.J.F.*, 90/95.
- e. Cass., 2 maart 1978, *J.D.F.*, 1979, 344.
- f. Cass., 27 januari 1987, *F.J.F.*, 87/68.
- g. Cass., 29 januari 1988, *R.W.*, 1987-88, 1509-1511.

Couturier, J., Peeters, B. (2005), *Belgisch Belastingrecht*, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn.

Databankenrecht (2007), *Wikipedia*. Online geraadpleegd op 14 april 2007 op <http://nl.wikipedia.org/wiki/Databankenrecht>.

De Buyser, W. (2004), 'Toepassing 'step-by-step'-doctrine op huur/onderhuur constructies: een stap te ver?', *T.F.R.*, nr. 265, september 2004, pp. 697-699.

De Jonckheere, M., Deketelaere, K., Plets, N. (2004), *Lokale en regionale belastingen*, Die Keure, Brugge.

Delahaye, T. (1989), *Belastingontduiking en Belastingontwijking, Actuele problemen van fiscaal recht*, Kluwer Rechtswetenschappen.

Delanote, M. (2004), *Belastingontduiking en belastingontwijking : Het Belgische anti-misbruikconcept in Europees perspectief*, *T.R.F.*, nr. 266, september, pp. 719 – 736.

Faes, P. (1994), *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken of de keuze van de minst belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de wet van 22 juli 1993*, Mys & Breesch, Gent.

Faes, P. (2005), *De grondwettigheid van de algemene anti-rechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesesetting*, *T.F.R.*, nr. 281, mei 2005, pp. 431 – 435.

Frank, M. (1998), *Au delà des aspects budgétaires de la fraude et de la sous-estimation fiscales*, *Courier hebdomadaire du CRISP*, nr.1620-1621, 1998, pp. 18 – 33.

Ghyselen, M. (1998), *De fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen in het kader van het vennootschapsrecht*, *BVBA in de praktijk: fiscaal*, Kluwer Rechtswetenschappen, Mechelen.

Goeminne, S. (2006), *Erfpacht, recht van opstal en vruchtgebruik: hoe maakt u optimaal gebruik van deze constructies?*, Kluwer, Mechelen.

Gothot, V. (1963), *La fraude fiscale, problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Faculté de Droit de Liège, Luik.

Herkwalificatie van vruchtgebruik: kan dit ? (2006), *Praktijkbrief Creatief Boekhouden*, nr. 6, 16 maart 2006, p. 1.

Lion, P. (2004), *Artikel 344, § 2, W.I.B. '92: fictie of vermoeden van simulatie?*, *T.F.R.*, nr. 254, januari 2004, pp. 84 – 90.

Marchal, A., Pacolet, J. (2003), *Sociale fraude en zwartwerk in België: zoektocht naar het ondefinieerbare?*, Hoger Instituut voor de Arbeid, K.U. Leuven.

Marck, F. (2006), Vruchtgebruik en artikel 344 § 1 W.I.B. '92: herkwalificatie met eerbiediging der juridische gevolgend, *T.F.R.*, nr. 296, februari 2006, pp. 167 – 177.

Noré, D. (2006), Nieuw wapen tegen vruchtgebruikconstructies: het voordeel van alle aard, *T.F.R.*, nr. 300, april 2006.

Over fiscale fraude (2007), *ACV-online*. Online geraadpleegd op 6 februari 2007 op http://www.acv-online.be/actueel/campagnes/stop_de_fiscale_fraude/over_fiscale_fraude/overfiscalefraude.asp.

Parlementaire Documenten, Senaat (2005-2006), nr. 51 2588/001.

Parlementaire Stukken, Senaat (1992-1993), nr. 762-2, pp. 37 – 38.

Peeters, B. (1993), Belastingrecht. Anti-misbruikbepaling: tempering van de Brepolsdoctrine, *Tijdschrift voor Rechtsdocumentatie en –informatie*, 589-590.

Raad van State, 24 maart 1981, RACE, 1981, nr. 21.061.

Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten, 90/434/EEG.

Online geraadpleegd op 15 mei 2007 op <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&lng1=en,nl&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,ga,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=161324:cs&page=1&hwords=>.

Ruysschaert, S. (2005), *De ogen van de fiscus: tussen fraude en creativiteit*, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn.

Schmitz, E. (2001), *B.T.W. en onroerend goed*, Ced.Samson, Diegem.

Taillieu, L. (2006), *Vennootschapsbelasting*, Standaard Uitgeverij, Antwerpen.

Tiberghien, A. (2004), *Handboek voor Fiscaal Recht*, De Boeck & Larcier, Brussel.

Vanistendael, F. (2006), *Belastingvermijding, belastingontduiking en het witwassen van zwart geld*, Universitaire pers, Leuven.

Verhoeve, J. (2000), De turbo vruchtgebruikconstructie, *De Tijd*, 15 december 2000.

Verhoeve, J. (2005), Cassatie verhindert herkwalificatie akte door fiscus, *Trends*, 26 december 2005.

Verstappen, J. (2004), Erfpacht, recht van opstal en vruchtgebruik, De Boeck & Larcier, Brussel.

Vlaamse Overheid (g.d.), *Zakelijk recht*. Online geraadpleegd op 12 mei op <http://www.onroerendvoorheffing.be/Et0110.jsp?Pn=20030108150203>.

Willems, R. (2006), Herkwalificatie niet uitgesloten voor vruchtgebruikconstructie volgens DVB, *Fiscale Actualiteit*, nr. 12, jaargang 25.

Gebruikte websites

www.fisconet.fgov.be

Relevante artikelen uit de verschillende wetboeken met bijhorende commentaar.

www.monkey.be

Database met antwoord op alle vragen over fiscaliteit, accountancy, audit & controle en vennootschapsleven.

www.pllauwers.be

Website van het advocatenkantoor van mr. P. Lauwers.

Relevante literatuur

Van Crombrugge, S. (1993), De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het fiscaal recht, *T.R.V.*, 1993.

Verheyden, K. (2004), Waardering van vruchtgebruik, recht van opstal en erfpacht, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn.

Westra, N. (2006), *Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing*, doctoraatsthesis, Universiteit van Leiden.

Willems, R. (2007), Rulings: elite- of massasport?. Online te raadplegen op <http://www.taxtalk.be/nl/2007/05/14/rulings-elite-of-massasport/#more-137>.

Bijlagen

Bijlage 1: Artikelen uit de Grondwet

Bijlage 2: Artikelen uit het Wetboek van Inkomstenbelasting 1992

Bijlage 3: Artikelen uit het Burgerlijk Wetboek

Bijlage 4: Wet van 24.12.2002 Titel III over de Voorafgaande Beslissing

Bijlage 1: Artikelen uit de Grondwet

Art. 170

§ 1. Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.

§ 2. Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 134 bedoelde regel.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

§ 3. Geen last of belasting kan door de provincie worden ingevoerd dan door een beslissing van haar raad.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

De wet kan de in het eerste lid bedoelde belastingen geheel of gedeeltelijk afschaffen.

§ 4. Geen last of belasting kan door de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente worden ingevoerd dan door een beslissing van hun raad.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

Art. 171

Over de belastingen ten behoeve van de Staat, de gemeenschap en het gewest wordt jaarlijks gestemd. De regelen die ze invoeren, zijn slechts voor een jaar van kracht indien zij niet worden vernieuwd.

Art. 172

Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Art. 173

Behalve voor de provincies, de polders en watering en de gevallen uitdrukkelijk uitgezonderd door de wet, het decreet en de regelen bedoeld in artikel 134, kan van de burgers geen retributie worden gevorderd dan alleen als belasting ten behoeve van de Staat, de gemeenschap, het gewest, de agglomeratie, de federatie van gemeenten of de gemeente.

Art. 174

Elk jaar wordt door de Kamer van volksvertegenwoordigers de eindrekening vastgesteld en de begroting goedgekeurd. Evenwel stellen elk jaar de Kamer van volksvertegenwoordigers en de Senaat, ieder wat hem betreft, de dotatie voor hun werking vast. Alle staatsontvangsten en -uitgaven moeten op de begroting en in de rekeningen worden gebracht.

Bijlage 2: Artikelen uit het Wetboek van Inkomstenbelasting 1992

Art. 1

§ 1. Als inkomstenbelastingen worden geheven :

1° een belasting op het totale inkomen van rijksinwoners, personenbelasting geheten ;

2° een belasting op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen, vennootschapsbelasting geheten ;

3° een belasting op inkomsten van andere Belgische rechtspersonen dan vennootschappen, rechtspersonenbelasting geheten ;

4° een belasting op inkomsten van niet-inwoners, belasting van niet-inwoners geheten.

§ 2. De belastingen worden geheven door middel van voorheffingen, binnen de grenzen en onder de voorwaarden als bepaald in titel VI, hoofdstuk I.

Art. 2, 5°

Er wordt verstaan onder:

a) Vennootschap: enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.

Lichamen met rechtspersoonlijkheid die naar Belgisch recht zijn opgericht en voor de toepassing van de inkomstenbelastingen worden geacht geen rechtspersoonlijkheid te bezitten, worden niet als vennootschappen aangemerkt;

b) binnenlandse vennootschap: enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten;

c) buitenlandse vennootschap : enigerlei vennootschap die in België geen maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer heeft;

- d) financieringsvennootschap : enigerlei vennootschap die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met dienstverrichtingen van financiële aard ten voordele van vennootschappen die met de dienstverrichtende vennootschap noch rechtstreeks noch onrechtstreeks een groep vormen;
- e) thesaurievennootschap : enigerlei vennootschap waarvan de werkzaamheid uitsluitend of hoofdzakelijk bestaat in het verrichten van geldbeleggingen;
- f) beleggingsvennootschap : enigerlei vennootschap die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft.

Art. 26

Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgeunstige voordelen verleent, worden die voordelen, onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54, bij haar eigen winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

Niettegenstaande de in het eerste lid vermelde beperking worden de abnormale of goedgeunstige voordelen bij de eigen winst gevoegd wanneer die voordelen worden verleend aan:

1° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;

2° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen;

3° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de in 1° of 2° vermelde belastingplichtige of inrichting.

Art. 32

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die:

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

Daartoe behoren inzonderheid :

1° vaste of veranderlijke tantièmes, zitpenningen, emolumenten en alle andere sommen toegekend door vennootschappen, andere dan dividenden of terugbetalingen van eigen kosten van de vennootschap;

2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, tweede lid, 2° tot 5°;

3° in afwijking van artikel 7, de huurprijs en de huurvoordelen van een gebouwd onroerend goed verhuurd door de in het eerste lid, 1°, vermelde personen aan de vennootschap waarin zij een opdracht of gelijksoortige functies uitoefenen, voor zover zij meer bedragen dan vijf derden van het kadastraal inkomen gerevalueerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt. Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht.

Het eerste lid is niet van toepassing op natuurlijke personen, die onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen zoals bedoeld in artikel 220, 3°, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vereniging of

rechtspersoon verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalificatie tot bezoldiging in aanmerking komen.

Het eerste lid is evenmin van toepassing op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een vennootschap, waarin zij ook onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vennootschap verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalificatie tot bezoldiging in aanmerking komen.

Art. 46

§ 1. Stopzettingsmeerwaarden als omschreven in artikel 28, eerste lid, 1°, worden volledig maar tijdelijk vrijgesteld:

1° wanneer ofwel de onderneming, ofwel de beroepswerkzaamheid, ofwel één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid worden voortgezet door de echtgenoot of door één of meer erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn van de persoon die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling of de tak van werkzaamheid heeft gestaakt;

2° wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld, ter gelegenheid van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap, tegen verkrijging van aandelen die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen;

3° wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een inbreng in een landbouwvennootschap die geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten voor het belastbare tijdperk waarin de inbreng heeft plaatsgehad.

Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing wanneer de verkrijger van de inbreng een door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen erkende vennootschap is met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen.

Het eerste lid, 2°, is slechts van toepassing voor zover :

1° de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer van de vennootschap die de inbreng ontvangt, gelegen is in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen;

2° de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

(...)

Art. 54

Interest, in artikel 90, 11°, bedoelde vergoedingen, die worden betaald als compensatie voor deze intresten, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten, worden niet als beroepskosten aangemerkt indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden.

Art. 179

Aan de vennootschapsbelasting zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen alsmede, vanaf 1 januari 1995, de gemeentespaarkassen als vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet en de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

Art. 180

Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen:

1° intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;

2° de NV Waterwegen en Zeekanaal, de NV De Scheepvaart, de CVBA Autonome Haven "du Centre et de l'Ouest", de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, de gemeentelijke autonome havenbedrijven van Antwerpen, Oostende en Gent en de autonome havens van Luik, Charleroi en Namen;

3° de Nationale Delcrederedienst;

4° de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;

5° ...

5°bis het Participatiefonds;

6° de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden;

7° de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatieëntiteiten binnen de Maatschappij;

8° de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;

9° waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971;

10° ...

11° de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk Belgische Technische Coöperatie;

12° de naamloze vennootschap van publiek recht Infrabel;

13° het Fonds voor spoorweginfrastructuur.

Art. 181

Aan de vennootschapsbelasting zijn ook niet onderworpen, verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en:

1° uitsluitend of hoofdzakelijk het bestuderen, het beschermen en het bevorderen van de professionele of interprofessionele belangen van hun leden tot doel hebben;

2° het verlengstuk of de emanatie zijn van rechtspersonen als vermeld onder 1°, wanneer ze uitsluitend of hoofdzakelijk tot doel hebben het vervullen, in naam en voor rekening van hun aangeslotenen, van alle of van een deel van de verplichtingen of formaliteiten die aan die aangeslotenen zijn opgelegd wegens het feit dat zij personeel tewerkstellen of ter uitvoering van de fiscale of sociale wetgeving, of het helpen van hun aangeslotenen bij het vervullen van die verplichtingen of formaliteiten;

3° ter uitvoering van de sociale wetgeving belast zijn met het innen, centraliseren, kapitaliseren en verdelen van de fondsen bestemd voor de toekenning van de voordelen bepaald in die wetgeving;

4° uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van onderwijs tot doel hebben ;

5° uitsluitend of hoofdzakelijk het organiseren van handelsbeurzen of tentoonstellingen tot doel hebben ;

6° door de bevoegde organen van de Gemeenschappen als dienst voor gezins- en bejaardenhulp zijn erkend ;

7° erkend zijn voor de toepassing van artikel 104, 3°, b, d, e, h tot l, 4° en 4°bis, of erkend zouden zijn indien ze daartoe een aanvraag indienden of omdat ze aan

alle voorwaarden voldoen waaraan de erkenning is onderworpen behoudens die welke erin bestaat de bedrijvigheid op nationaal vlak te ontwikkelen of een invloedssfeer te hebben die één van de gemeenschappen of gewesten of het gehele land bestrijkt, naar het geval.

8° opgericht zijn met toepassing van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, voor zover hun activiteit louter bestaat in certificatie in de zin van de wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen, en de door hen uitgegeven certificaten krachtens artikel 13, § 1, eerste lid, van dezelfde wet voor de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gelijkgesteld worden met de effecten waarop ze betrekking hebben.

Art. 203

§ 1. De in artikel 202, § 1, 1° en 2°, vermelde inkomsten zijn bovendien niet aftrekbaar wanneer ze worden verleend of toegekend door:

1° een vennootschap die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België;

2° een financieringsvennootschap, een thesaurievennootschap of een beleggingsvennootschap die, alhoewel ze in het land van haar fiscale woonplaats onderworpen is aan een in 1° vermelde belasting, in dat land een belastingregeling geniet die afwijkt van het gemeen recht;

3° een vennootschap voor zover de inkomsten die ze verkrijgt, niet zijnde dividenden, hun oorsprong vinden buiten het land van haar fiscale woonplaats en ze in het land van de fiscale woonplaats een afzonderlijke belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht;

4° een vennootschap voor zover ze winsten verwezenlijkt door tussenkomst van een of meer buitenlandse inrichtingen die globaal genomen zijn onderworpen aan een aanslagregeling die aanzienlijk gunstiger is dan in België;

5° een vennootschap, andere dan een beleggingsvennootschap, die dividenden wederuitkeert die in toepassing van het 1° tot 4°, zelf niet zouden kunnen worden afgetrokken ten belope van ten minst 90 pct.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen als vermeld in het eerste lid, 1°, worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, wanneer in de gevallen bepaald door de Koning, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit:

- hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct.;
- hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 pct.

Voor de toepassing van het eerste lid, 1°, worden de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een Lidstaat van de Europese Unie geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

(...)

Art. 206

§ 1. Vorige beroepsverliezen worden achtereenvolgens van de winst van elk volgende belastbare tijdperk afgetrokken.

§ 2. Wanneer een vennootschap de inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen heeft verkregen of een andere vennootschap door fusie of splitsing geheel of gedeeltelijk heeft overgenomen met

toepassing van artikel 46, § 1, eerste lid, 2° en derde lid, of van artikel 211, § 1, zijn de beroepsverliezen die de overnemende of verkrijgende vennootschap vóór die inbreng of die overneming heeft geleden slechts definitief aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overnemende of verkrijgende vennootschap vóór de verrichting in het totaal van de fiscale nettowaarden van die vennootschap en van de ingebrachte of overgenomen bestanddelen, eveneens vóór de verrichting.

In geval van fusie met toepassing van artikel 211, § 1, zijn de beroepsverliezen die een overgenomen vennootschap vóór die fusie heeft geleden bij de overnemende vennootschap bij voortduur aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen van de eerstgenoemde vennootschap vóór de fusie in het totaal van de fiscale nettowaarden, eveneens vóór de fusie, van de overnemende vennootschap en van de overgenomen bestanddelen. In geval van splitsing met toepassing van artikel 211, § 1, geldt de vorenstaande regel op het gedeelte van het bedoelde beroepsverlies dat is bepaald naar verhouding van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen in de totale fiscale nettowaarde van de overgenomen vennootschap.

Art. 211

§ 1. In geval van fusie, splitsing of met fusie door overneming gelijkgestelde verrichting als vermeld in artikel 210, § 1, 1° , en in geval van met splitsing gelijkgestelde verrichting als vermeld in artikel 210, § 1, 1° bis:

1° komen de meerwaarden als vermeld in de artikelen 44, § 1, 1° en 47, die op het ogenblik van de verrichting zijn vrijgesteld, de kapitaalsubsidies vermeld in artikel 362, die op het ogenblik van de verrichting nog niet als winst worden aangemerkt, alsmede de meerwaarden die naar aanleiding van die verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld, niet in aanmerking voor belastingheffing ingevolge artikel 208, tweede lid, of artikel 209;

2° blijft belastingheffing ingevolge artikel 209 voor het overige achterwege voor zover de inbrengen worden vergoed met nieuwe aandelen die daartoe worden uitgegeven.

Het eerste lid is slechts van toepassing op voorwaarde dat:

1° de overnemende of de verkrijgende vennootschap een binnenlandse vennootschap is;

2° de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen;

3° de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Het eerste lid is evenmin van toepassing op verrichtingen waaraan een door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen deelneemt.

(...)

Art. 340

Ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van de belastingschuld kan de Administratie alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen aanvoeren, met uitzondering van de eed.

Art. 341

Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.

Wanneer het tegenbewijs van de belastingplichtige betrekking heeft op verkopen van roerende waarden of andere financiële instrumenten die hij zich als belegging heeft

aangeschaft, hebben de ingeroepen aankoop- of verkoopborderellen of -documenten tegenover de Administratie der directe belastingen slechts bewijskracht indien ze de vermelding "op naam" dragen en zijn opgesteld ten name van de belastingplichtige of van de personen van wie hij de rechthebbende is.

Art. 344

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

§ 2. Aan de Administratie der directe belastingen kan evenmin worden tegengeworpen, de verkoop, de cessie of de inbreng van aandelen, obligaties, schuldvorderingen of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés, fabrieks- of handelsmerken, of alle andere soortgelijke rechten, of geldsommen, aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar hij is gevestigd, niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen of ter zake van de inkomsten uit de vervreemde goederen en rechten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan soortgelijke inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, ofwel dat hij voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk welke zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden aangemerkt.

Art. 345

Art. 345 is opgeheven met ingang van 01.01.2003. Art. 27, W 24.12.2002, B.S. 31.12.2002 en Art. 2, KB 09.01.2002, B.S. 15.01.2003. Dit artikel, zoals het bestond voor het werd opgeheven door art. 27, blijft van toepassing op de aanvragen om een voorafgaand akkoord ingediend vóór 01.01.2003.

§ 1. Een voorafgaand schriftelijk akkoord wordt door de administratie der directe belastingen gegeven omtrent het feit dat :

1° een verrichting als vermeld in de artikelen 46, § 1, eerste lid, 2°, 211, § 1, eerste lid, 269, zesde lid of 344, § 2, wel degelijk beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften ;

(...)

3°bis dat de beroepsverliezen bedoeld in artikel 80 voortvloeien uit verrichtingen die beantwoorden aan wettelijke behoeften van financiële of economische aard;

4° dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203;

5° voor de toepassing van artikel 344, § 1, de juridische kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.

6° een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, als vermeld in artikel 207, derde lid, of 292bis, derde lid, wel degelijk beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Ontstentenis van antwoord vanwege de Administratie der directe belastingen binnen een door de Koning gestelde termijn, wordt gelijkgesteld met een voorafgaand akkoord.

§ 2. Het in § 1 bedoelde akkoord is aan de administratie der directe belastingen tegenstelbaar en bindt haar voor de toekomst, wanneer één van de hierboven vermelde verrichtingen haar te goeder trouw werden voorgelegd vóór de verwezenlijking ervan.

§ 3. De administratie is niet gebonden door dit akkoord:

- indien blijkt dat de verrichtingen onvolledig of onjuist werden beschreven door de belastingplichtige;
- indien ze niet werden verwezenlijkt op de wijze omschreven door de belastingplichtige.

De administratie houdt op gebonden te zijn door dit akkoord, wanneer de gevolgen van de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer andere daarop volgende verrichtingen waaruit blijkt dat de verrichtingen waarover het akkoord werd gegeven niet meer voldoen aan de in § 1 gestelde voorwaarden.

§ 4. De Koning bepaalt, bij een in Ministerraad overlegd besluit, de toepassingsregels van dit artikel.

De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit artikel genomen besluiten.

Art. 358

§ 1. De belasting of de aanvullende belasting mag worden gevestigd, zelfs nadat de in artikel 354 bedoelde bepaalde termijn is verstreken ingeval:

1° een controle of een onderzoek in verband met de toepassing van de inkomstenbelastingen ten name van een welbepaalde belastingplichtige uitwijst, dat die belastingplichtige de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten inzake roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing heeft overtreden, in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar van de vaststelling van de inbreuk ;

2° een controle of een onderzoek door de bevoegde autoriteit van een land, waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, in verband met een belasting waarop die overeenkomst van toepassing is, uitwijst dat

belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de resultaten van die controle of dat onderzoek ter kennis van de Belgische administratie werd gebracht ;

3° een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld ;

4° bewijskrachtige gegevens uitwijzen dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de Administratie kennis krijgt van die gegevens.

§ 2. In de gevallen bedoeld in § 1, 1°, 3° en 4°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de twaalf maanden te rekenen vanaf de datum :

1° waarop de in § 1, 1°, bedoelde inbreuk werd vastgesteld;

2° waarop tegen de beslissing over de in § 1, 3°, genoemde rechtsvordering geen verzet of voorziening meer kan worden ingediend;

3° waarop de administratie kennis krijgt van de in § 1, 4°, vermelde bewijskrachtige gegevens.

§ 3. In het geval bedoeld in § 1, 2°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de vierentwintig maanden te rekenen vanaf de datum waarop de Belgische administratie kennis draagt van de resultaten van de controle of het onderzoek bedoeld in § 1, 2°.

Bijlage 3: Artikelen uit het Burgerlijk Wetboek

Art. 516

Alle goederen zijn roerend of onroerend.

Art. 517

Goederen zijn onroerend, of uit hun aard, of door hun bestemming, of door het voorwerp waarop zij betrekking hebben.

Art. 518

Onroerend uit hun aard zijn gronderven en gebouwen.

Art. 519

Onroerend uit hun aard zijn ook windmolens of watermolens die op palen staan en van het gebouw deel uitmaken.

Art. 520

Wortelvaste veldvruchten en onafgeplukte boomvruchten zijn eveneens onroerend. Zodra het graan is afgemaaid en de vruchten zijn afgescheiden, zijn zij roerend, ook al zijn zij nog niet weggehaald. Indien slechts een gedeelte van de oogst is afgemaaid, is alleen dit gedeelte roerend.

Art. 521

De gewone hak van schaarbossen of van hoogstammig hout dat aan geregelde kappingen is onderworpen, wordt maar roerend naarmate de bomen geveld worden.

Art. 522

Dieren die de eigenaar van het erf aan de pachter of aan de deelpachter voor de landbouw aflevert, al dan niet geschat, worden voor onroerend gehouden zolang zij uit kracht van

de overeenkomst aan het erf verbonden blijven. Dieren die hij in veepacht geeft aan anderen dan de pachter of de deelpachter, zijn roerend.

Art. 523

Buizen, dienende voor de waterleiding in een huis of op een ander erf, zijn onroerend en maken deel uit van het erf waaraan zij verbonden zijn.

Art. 524

Voorwerpen die de eigenaar van een erf voor de dienst en de exploitatie van dat erf daarop geplaatst heeft, zijn onroerend door bestemming. Zo zijn de navolgende voorwerpen onroerend door bestemming, wanneer de eigenaar deze geplaatst heeft voor de dienst en de exploitatie van het erf: De aan het landbouwbedrijf verbonden dieren;

- Het landbouwgereedschap;
- De aan de pachters of deelpachters gegeven zaden;
- De duiven van de duiventillen;
- De konijnen van de konijnenwaranden;
- De bijenkorven;
- De vissen van de vijvers;
- De persen, ketels, distilleerkolven, kuipen en tonnen;
- Het gereedschap dat nodig is voor de exploitatie van smederijen, papierfabrieken en andere fabrieken;
- Stro en mest.

Onroerend door bestemming zijn ook alle roerende voorwerpen die de eigenaar blijvend aan het erf verbonden heeft.

Art. 525

De eigenaar wordt geacht roerende voorwerpen blijvend aan zijn erf verbonden te hebben, wanneer zij daaraan met gips, kalk of cement zijn bevestigd, of wanneer men deze voorwerpen niet kan losmaken zonder die zelf of het gedeelte van het erf waaraan zij verbonden zijn, te breken of te beschadigen. Spiegels van een vertrek worden geacht blijvend geplaatst te zijn, wanneer het houtwerk waaraan zij verbonden zijn, van het beschot deel uitmaakt. Hetzelfde geldt voor schilderijen en andere sieraden. Beelden zijn onroerend wanneer zij geplaatst zijn in een opzettelijk daarvoor gemaakte nis, al kunnen zij weggenomen worden zonder breken of beschadigen.

Art. 526

Onroerend door het voorwerp waarop zij betrekking hebben, zijn:

- Het vruchtgebruik van onroerende goederen;
- Erfdienstbaarheden of grondlasten;
- Rechtsvorderingen die strekken tot het opeisen van een onroerend goed.

Art. 527

Goederen zijn roerend uit hun aard of door wetsbepaling.

Art. 528

Roerend uit hun aard zijn verplaatsbare zaken, zowel die welke zich zelf bewegen, zoals dieren, als die welke slechts van plaats kunnen veranderen door de werking van een vreemde kracht, zoals levenloze dingen.

Art. 529

Roerend door wetsbepaling zijn verbintenissen en vorderingen die opeisbare geldsommen of roerende goederen betreffen, aandelen of belangen in maatschappijen van geldhandel, koophandel of nijverheid, ook wanneer onroerende goederen, tot die ondernemingen betrekking hebbende, aan de maatschappijen toebehoren. Die aandelen of belangen worden slechts ten opzichte van ieder der deelgenoten geacht roerend te zijn, zolang de

maatschappij duurt. Ook roerend door wetsbepaling zijn altijddurende renten of lijfrenten, hetzij ten laste van de Staat, hetzij ten laste van bijzondere personen.

Art. 530

Elke altijddurende rente, gevestigd als koopprijs van een onroerend goed of als voorwaarde voor de overdracht van een onroerend goed onder bezwarende titel of om niet, is essentieel aflosbaar. Het staat echter de schuldeiser vrij de bedingen en voorwaarden van de aflossing te bepalen. Het is hem ook geoorloofd te bepalen dat de rente hem niet zal kunnen worden terugbetaald dan na een zekere termijn, die nooit dertig jaren mag overschrijden; elk hiermee strijdig beding is nietig.

Art. 531

Vaartuigen, ponten, schepen, molens en badinrichtingen op vaartuigen, en in het algemeen alle nijverheidsinrichtingen die niet door palen bevestigd zijn en van het huis geen deel uitmaken, zijn roerend; beslag op sommige van die voorwerpen kan nochtans, uit hoofde van hun belangrijkheid, onderworpen worden aan bijzondere vormen, zoals in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering nader bepaald zal worden.

Art. 532

De bouwstoffen die van de afbraak van een gebouw voortkomen of die zijn bijeengebracht om een nieuw gebouw op te trekken, zijn roerend totdat zij door arbeiders in een gebouw zijn verwerkt.

Art. 533

Onder het woord inboedel, in een wetsbepaling of een beschikking van de mens, alleen en zonder enige toevoeging of aanwijzing gebruikt, zijn niet begrepen gereed geld, edelgesteenten, inschulden, boeken, gedenkpenningen, werktuigen voor wetenschappen,

kunsten en ambachten, lijflinnen, paarden, rijtuigen, wapens, granen, wijnen, hooi en andere waren; het bevat ook niet wat het voorwerp van een handel uitmaakt.

Art. 534

Onder het woord huisraad zijn alleen begrepen de meubelen die dienen tot gebruik en versiering van de vertrekken, zoals behangsels, bedden, stoelen, spiegels, pendules, tafels, porselein en andere voorwerpen van dien aard. Eveneens zijn daaronder begrepen de schilderijen en de beelden die van de inboedel van een vertrek deel uitmaken, doch niet de verzamelingen van schilderijen die in bijzondere galerijen of vertrekken mochten zijn geplaatst. Hetzelfde geldt voor porselein: alleen het porselein dat van de versiering van een vertrek deel uitmaakt, is onder de benaming huisraad begrepen.

Art. 535

Onder de uitdrukking roerende goederen en onder de uitdrukking roerende voorwerpen of roerende zaken wordt in het algemeen begrepen alles wat voor roerend wordt gehouden volgens de hierboven vastgestelde regels. De verkoop of de schenking van een gemeubileerd huis omvat alleen het huisraad.

Art. 536

De verkoop of de schenking van een huis, met alles wat zich daarin bevindt, omvat niet het gereed geld, noch de inschulden of andere rechten waarvan de titels in het huis mochten zijn neergelegd; alle andere roerende zaken zijn daarin begrepen.

Art. 544

Eigendom is het recht om op de meest volstreckte wijze van een zaak het genot te hebben en daarover te beschikken, mits men er geen gebruik van maakt dat strijdig is met de wetten of met de verordeningen.

Art. 546

De eigendom van een roerende of een onroerende zaak geeft recht op al wat zij voortbrengt en op hetgeen, hetzij natuurlijk, hetzij kunstmatig, als bijzaak ermee verenigd wordt.

Dit recht wordt recht van natrekking genoemd.

Art. 578

Vruchtgebruik is het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden.

Art. 579

Vruchtgebruik wordt gevestigd door de wet of door de wil van de mens.

Art. 580

Vruchtgebruik kan worden gevestigd, of zuiver en eenvoudig, of voor een bepaalde tijd, of onder een voorwaarde.

Art. 581

Het kan worden gevestigd op alle soorten van roerende of onroerende goederen.

Art. 1321

Tegenbrieven kunnen enkel tussen de contracterende partijen gevolg hebben; zij werken niet tegen derden.

Bijlage 4: Wet van 24.12.2002 Titel III over de Voorafgaande Beslissing

Art. 20

De Federale Overheidsdienst Financiën spreekt zich bij voorafgaande beslissing uit over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder zijn bevoegdheid vallen of waarvan hij de inning en de invordering verzekert.

Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën 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.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.

Art. 21

De aanvraag om voorafgaande beslissing wordt schriftelijk gericht aan de Federale Overheidsdienst Financiën. Zij moet gemotiveerd zijn.

Zij moet bevatten:

- de identiteit van de aanvrager en, in voorkomend geval, die van de betrokken partijen en derden;
- de beschrijving van de activiteiten van de aanvrager;
- de volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting;
- de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.

De aanvraag bevat, in voorkomend geval, een volledige kopie van de aanvragen die voor hetzelfde onderwerp werden ingediend bij de fiscale overheden van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschappen of van derde Staten waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, en van de beslissingen met betrekking tot deze aanvragen.

Zolang er geen beslissing is genomen, moet de aanvraag worden aangevuld met elk nieuw element dat betrekking heeft op de voorgenomen situatie of verrichting.

De voorafgaande beslissing wordt meegedeeld aan de aanvrager binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van indiening van de overeenkomstig de vorige leden opgestelde aanvraag. De Federale Overheidsdienst Financiën en de aanvrager kunnen in onderlinge overeenstemming deze termijn wijzigen.

Ten laatste binnen vijftien werkdagen vanaf het ogenblik dat de aanvraag volledig is, licht de Federale Overheidsdienst Financiën de aanvrager in over de overeenkomstig het vorige lid vastgestelde antwoordtermijn.

Art. 22

Een voorafgaande beslissing kan niet worden gegeven wanneer :

1° de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;

2° het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen;

3° de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.

De Koning bepaalt, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de in het eerste lid, 2° bedoelde materies en bepalingen.

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer :

1° bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;

2° de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

Art. 23

Behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt, wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

De voorafgaande beslissing bindt de Federale Overheidsdienst Financiën voor de toekomst, behalve :

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, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst 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. In dat geval heeft de intrekking

van de voorafgaande beslissing uitwerking vanaf de dag van de aan de aanvrager ten laste gelegde feiten.

Elke aanvraag ingediend bij de fiscale overheden van een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen of een derde Staat als bedoeld in artikel 21, derde lid, tijdens de periode gedurende dewelke de voorafgaande beslissing wordt toegepast, alsmede elke beslissing die ermee verband houdt, moeten onverwijld worden medegedeeld aan de Federale Overheidsdienst Financiën met het oog op de toepassing van dit artikel.

Art. 24

De voorafgaande beslissingen worden op anonieme wijze gepubliceerd, onder naleving van de bepalingen inzake het beroepsgeheim.

Art. 25

De minister van Financiën zendt elk jaar een verslag over de toepassing van artikel 20 naar de Kamer van volksvertegenwoordigers.

De identiteit van de aanvragers en de personeelsleden van de Federale Overheidsdienst Financiën mag niet in het verslag worden vermeld.

Het verslag wordt door de Kamer van volksvertegenwoordigers openbaar gemaakt.

Art. 26

De Koning bepaalt, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de wijze waarop de bepalingen van deze titel moeten worden toegepast.

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in de vennootschapsbelasting

Richting: **Handelsingenieur**

Jaar: **2007**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

Karen VANHOUT

Datum: **04.06.2007**