



ANTIMISBRUIKBEPALING

Fiscaal misbruik: de rechtspraak aan zet

Sinds de invoering van de huidige antimisbruikbepalingen neemt men aan dat de fiscus meer slagkracht heeft dan voorheen. Niettemin moet de fiscale Administratie nu nog steeds rekening houden met door de wet gestelde voorwaarden. Het hof van beroep te Gent verkent die voorwaarden in enkele interessante arresten.

Antimisbruikbepaling

Een bazooka?

De laatste jaren werden door de wetgever en fiscale Administratie diverse pogingen gedaan om de keuze voor de minst belaste weg aan banden te leggen, door de invoering en interpretatie van algemene en bijzondere antimisbruikbepalingen. Vooral de vanaf aanslagjaar 2013 in de inkomstenbelastingen ingevoerde antimisbruikbepaling (art. 344, §1 WIB 92) wordt daarbij door de fiscus als een 'gamechanger' beschouwd. Tegelijkertijd werd er door belangrijke rechtsleer meteen op gewezen dat artikel 344, §1 WIB 92 geen blanco bepaling vormt. Er moeten een aantal doelgerichte voorwaarden gerespecteerd worden. Het Grondwettelijk Hof stelde dat artikel 344, §1 WIB 92 op zich beschouwd geen inbreuk inhoudt op het fiscale legaliteitsbeginsel, maar liet tegelijkertijd verstaan eerder voorstander te zijn van een strikte interpretatie (GwH, 30.10.2013, nr. 141/2013, B21.1).

Wanneer is er sprake van fiscaal misbruik?

Algemeen gesproken kan er slechts sprake zijn van fiscaal misbruik indien een belastingplichtige bewust een rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen stelt, met een specifiek oogmerk. Dat oogmerk zal hetzij bestaan uit de wens tot vermijden van belasting, in strijd met de doelstellingen van een wetbepaling, hetzij uit de wens tot verwerven van een belastingvoordeel, eveneens in strijd met de doelstellingen van een wetbepaling. Eens dat is aangetoond, is het aan de belastingplichtige om het tegenbewijs te leveren door aan te tonen dat zijn keuze voor de gestelde rechtshandeling(en) ingegeven is door andere motieven dan het ontwijken van belastingen.

In het bovenvermelde arrest had het Grondwettelijk Hof er reeds op gewezen dat de initiele bewijslast bij de Administratie ligt. Zij moet eerst aantonen dat de belastingplichtige een rechtshandeling, of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, gekozen heeft die in tegenspraak is met de doelstellingen van een duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling. Daarnaast moet de fiscus ook aantonen dat het doorslag-

gevende, zo niet exclusieve, motief van de verrichting erin bestaat de belasting te ontwijken.

Hoe reageren?

Belastingplichtigen kunnen er vooreerst op wijzen dat er objectief geen sprake is van fiscaal misbruik, omdat de fiscus de in zijn ogen

gefrustreerde bepaling onvoldoende identificeert of de doelstellingen ervan onvoldoende duidelijk blijken uit de tekst, en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de betrokken wetsbepaling. Daarbij moet verder ook rekening gehouden worden met de algemene context van fiscale wetgeving, en met praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn bij het aan-nemen van een fiscale bepaling. Als de wetgever bij het ontwerp van een fiscale bepaling dergelijke praktijken onverlet raakt, wordt het moeilijk nog aan te tonen dat de praktijk een fiscaal misbruik zou vormen. De wetgever zou dan bewust de praktijk hebben laten bestaan, zonder ze via een specifieke bepaling of toelichting bij een wetsbepaling aan de kaak te stellen.

Daarnaast kunnen belastingplichtigen verweer leveren door, ter zake het subjectieve element van misbruik, aan te tonen dat de verrichting ingegeven is door een ander motief dan het ontwijken van inkomstenbelastingen. Dit motief (of de motieven) mag (mogen) gepaard gaan met een fiscaal motief. De fiscus kan enkel tot herkwalificatie overgaan als er uitsluitend een fiscaal motief zou voorliggen voor de gekozen rechtshandeling (DOC 53 2081/001, Kamer, 3de zitting, 53ste zittingsperiode, 2011-2012, 114.). Wel volstaat het voor de belastingplichtige niet om 'verwaarloosbare' niet-fiscale motieven aan te halen. Praktisch is het aangeraden om de (belangrijke) niet-fiscale motieven ook steeds te documenteren in verslagen, aktes, ...

Rechtspraak

Lagere rechtspraak

De rechtspraak over de materie leek initieel nogal ongelukkig voor de belastingplichtigen. Zo oordeelde de rechtbank dat de uitkering van een tantième tussen een winstgevende en verlieslatende vennoot-

schap, slechts leidde tot een 'kunstmatige vermindering van belastbare basis' (rb. Brussel, 26.06.2018). Eveneens in 2018 oordeelde de rechter over de gekende techniek tot oprichting van een holding (in 2008), door inbreng in natura van aandelen van een exploitatievennootschap, finaal gevolgd door een kapitaalvermindering in de holding in 2013. Volgens de rechter ging het om een schoolvoorbeeld van fiscaal misbruik, ook al had de Rulingcommissie de initiële inbreng van aandelen 'goedgekeurd' en dateerden een deel van de rechtshandelingen van voor de inwerkingtreding van artikel 344, §1 WIB 92 (rb. Antwerpen, 29.10.2018).

Hof van beroep

In een andere zaak gaf het hof van beroep te Gent belastingplichtigen echter wel gelijk, in een geschil over de verhuur en verkoop van een handelszaak en taxatie van de huurgelden als roerend inkomen in plaats van als beroepsinkomen (Gent, 06.11.2018). Datzelfde hof van beroep blijkt nu een steeds duidelijkere visie te ontwikkelen over de contouren van de antimisbruikbepaling in recentere arresten, zowel inzake inkomstenbelasting als inzake erfbelasting.

Inkomstenbelasting

In een eerste recent arrest was opnieuw sprake van een inbreng van aandelen (2009), creatie van een holding (op holding) en kapitaalvermindering (2012) (Gent, 28.04.2020). De fiscus vestigde een aanslag in de roerende voorheffing in hoofde van de holdingvennootschap voor aanslagjaar 2013 (en 2015). Hij beschouwde met andere woorden de kapitaalvermindering op grond van artikel 344, §1 WIB 92 als een belastbare dividenduitkering.

Tot een echt inhoudelijke toetsing komt het hof niet, omdat het van oordeel is dat de Administratie artikel 344, §1 WIB 92 niet kan toepassen gelet op het feit dat een deel van de

rechtshandeling vooraf aan de inwerkingtreding ervan plaatsgehad heeft. Wel wijst het hof, onder meer onder verwijzing naar de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof uit 2013, op het belang van de voorzienbaarheid van fiscale wetgeving. Onder meer doordat er in zekere zin aangenomen kon worden dat belastingplichtigen

(op termijn) een kapitaalvermindering overwogen nadat zij de inbreng van aandelen voorgelegd hadden aan de Rulingcommissie, zou verondersteld kunnen worden dat het hof bij inhoudelijke toetsing terughoudend zou geweest zijn om de verrichting strijdig te achten met de (doelstelling van de) fiscale wet. Eerder had het hof reeds in gelijkaardige zin geoordeeld in een vergelijkbaar dossier (Gent, 01.10.2019). De toevoeging van een 'extra holding' boven een reeds bestaande holding, vond het hof wel opvallend.

Vermogensplanning

In een ander arrest moest het hof van beroep te Gent zich uitspreken over een (techniek van) vermogensplanning (Gent, 16.06.2020). Echtgenoten beslisten in dit dossier om van het wettelijk stelsel over te stappen naar een stelsel van scheiding van goederen, met toegevoegd intern gemeenschappelijk vermogen beperkt tot de gezinswoning en met mogelijkheid tot voorafname. Dit moest toelaten om de langstlevende en de kinderen voldoende comfort te bieden, vermits één van de echtgenoten ongeneeslijk ziek was en op korte termijn overleed.

Vlabel oordeelde dat artikel 2.7.1.0.4 VCF gefrustreerd was, onder meer gelet op de korte tijdsperiode van de verrichtingen. Dit artikel voorziet dat een toebedeling bij huwelijksovereenkomst van meer dan de helft van het gemeenschappelijke vermogen aan de langstlevende die niet aan het schenkingsrecht onderworpen is, belast wordt. Opnieuw verwijst het hof van beroep naar de door het Grondwettelijk Hof beschreven

principes. Daar- bij hecht het hof (terecht) belang aan de historische doelstelling van artikel 2.7.1.0.4 VCF (en voor- ganger artikel 5 W.Succ.), die slechts de belasting van overlevingsrechten tot doel heeft. Het ledigen van de gemeenschap door rechtshandelingen bij leven en met uitwerking bij leven, frustreert de doelstelling van dat artikel dan ook niet.

Gertjan Verachtert

Advocaat-vennoot Sansen International Tax Lawyers

- De arresten zijn belangrijk omdat ze het kader voor de toepassing van de antimisbruikbepaling nogmaals afbakenen, enerzijds naar temporeel toepassingsgebied toe, maar anderzijds (en vooral) ook naar materieel toepassingsgebied. Uiteraard zal het een en ander dan steeds afhankelijk zijn van de concrete feiten in een dossier, en van de mate waarin bijvoorbeeld beweegredenen voor een verrichting gedocumenteerd werden.
- In elk geval is duidelijk dat de fiscus niet alleen op basis van een in zijn ogen vreemd feitengeheel mag oordelen dat er sprake zou zijn van misbruik. Daartoe moet steeds geanalyseerd worden wat de doelstelling is van fiscale bepalingen die gefrustreerd zouden worden. Naar de toekomst toe moet mogelijk meer dan voorheen ook rekening gehouden worden met Europese evoluties op vlak van antimisbruik.

Financieel Management PRO

n° 5 - 6 oktober 2020 17