

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

22 mars 2012

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en ce qui concerne
la disposition anti-abus**

RAPPORT SUR LES AUDITIONS

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
DES FINANCES ET DU BUDGET
PAR
MME **Veerle WOUTERS**

SOMMAIRE

Page

I. Exposé introductif de l'auteur de la proposition de loi	3
II. Réponse du gouvernement	4
III. Audition du professeur dr. émérite Frans Vanistendael (K.U.Leuven)	5
IV. Audition du professeur Marc Bourgeois (ULg)	17
V. Auditions des professeurs Luc De Broe (K.U. Leuven) et Axel Haelterman (K.U. Leuven)	38

Documents précédents:

Doc 53 **1111/ (2010/2011):**

- 001: Proposition de loi de MM. Mathot et Van der Maelen.
002: Addendum.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

22 maart 2012

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen 1992,
wat de antimisbruikbepaling betreft**

VERSLAG OVER DE HOORZITTINGEN

NAMENS DE COMMISSIE
VOOR DE FINANCIËN EN DE BEGROTING
UITGEBRACHT DOOR
MEVROUW **Veerle WOUTERS**

INHOUD

Blz.

I. Inleidende uiteenzetting door de indiener van het wetsvoorstel	3
II. Antwoord van de regering	4
III. Hoorzitting met professor doctor emeritus Frans Vanistendael (K.U.Leuven)	5
IV. Hoorzitting met professor Marc Bourgeois (ULg) .	
V. Hoorzitting met professor Dr. Luc De Broe (K.U. Leuven) en professor Dr. Axel Haelterman (K.U. Leuven)	17
	38

Voorgaande documenten:

Doc 53 **1111/ (2010/2011):**

- 001: Wetsvoorstel van de heren Mathot en Van der Maelen.
002: Addendum.

**Composition de la commission à la date de dépôt du rapport/
Samenstelling van de commissie op de datum van indiening van het verslag**
Président/Voorzitter: Muriel Gerkens

A. — Titulaires / Vaste leden:

N-VA	Peter Dedecker, Jan Jambon, Steven Vandeput, Veerle Wouters
PS	Guy Coëme, Olivier Henry, Alain Mathot, Christiane Vienne
MR	Olivier Destrebecq, Philippe Goffin
CD&V	Jenne De Potter, Carl Devlies
sp.a	Karin Temmerman
Ecolo-Groen	Muriel Gerkens
Open Vld	Gwendolyn Rutten
VB	Hagen Goyvaerts
cdH	Josy Arens

B. — Suppléants / Plaatsvervangers:

Manu Beuselinck, Karolien Grosemans, Peter Luykx, Karel Uyttersprot, Bert Wollants
Laurent Devin, Isabelle Emmery, Yvan Mayeur, Franco Seminara, Eric Thiébaud
David Clarinval, Luc Gustin, Marie-Christine Marghem
Raf Terwingen, Jef Van den Bergh, Kristof Waterschoot
Dirk Van der Maelen, Peter Vanvelthoven
Meyrem Almaci, Georges Gilkinet
Willem-Frederik Schiltz, Luk Van Biesen
Alexandra Colen, Barbara Pas
Christian Brodcorne, Catherine Fonck

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie	
PS	:	Parti Socialiste	
MR	:	Mouvement Réformateur	
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams	
sp.a	:	socialistische partij anders	
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen	
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten	
VB	:	Vlaams Belang	
cdH	:	centre démocrate Humaniste	
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones	
LDD	:	Lijst Dedecker	
MLD	:	Mouvement pour la Liberté et la Démocratie	

Abbréviations dans la numérotation des publications:		Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	
DOC 53 0000/000:	Document parlementaire de la 53 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif	DOC 53 0000/000:	Parlementair document van de 53 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Questions et Réponses écrites	QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)	CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)
CRABV:	Compte Rendu Analytique (couverture bleue)	CRABV:	Beknopt Verslag (blauwe kaft)
CRIV:	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)	CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)
PLEN:	Séance plénière	PLEN:	Plenum
COM:	Réunion de commission	COM:	Commissievergadering
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
e-mail : publications@lachambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.dekamer.be
e-mail : publicaties@dekamer.be

MESDAMES, MESSIEURS,

Votre commission a examiné la présente proposition de loi au cours de ses réunions des 16, 22 et 30 mars, 27 avril et 1^{er} juin 2011.

Au cours de ces réunions, votre commission a organisé des auditions, au cours desquelles ont été entendues les personnes suivantes :

- M. Frans Vanistendael, professeur émérite à la KULeuven;
- M. Marc Bourgeois, professeur à l'Université de Liège;
- MM. Luc De Broe et Axel Haelterman, professeurs à la KULeuven.

En raison de l'adoption du projet de loi-programme (I) (DOC 53 2081/001) la proposition de loi DOC 53 1111/01 devient sans objet. Suite à la décision de la commission, ces auditions font l'objet du présent rapport.

I. — EXPOSÉ INTRODUCTIF DE L'AUTEUR DE LA PROPOSITION DE LOI

M. Guy Coëme (PS), déclare que la proposition de loi répond à une recommandation de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale.

Dans son rapport, la commission d'enquête souligne que la législation actuelle contient une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles dont l'application n'est pas toujours aisée. Pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, il convient de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une règle générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale. À cet égard, l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) devrait être retravaillé (DOC 52 0034/004, p. 241).

La commission d'enquête a donc recommandé de faciliter le dispositif anti-abus à la lumière de la pratique des pays voisins et d'introduire une clause générale anti-abus dans la législation, reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale.

En étudiant les systèmes appliqués dans les autres pays européens, Il est manifeste que le système belge apparaît isolé au sein de l'Union européenne et qu'il offre un mécanisme qui ne peut pas rencontrer l'ambition d'une justice fiscale ni le respect des fonctionnaires

DAMES EN HEREN,

Uw commissie heeft dit wetsvoorstel besproken tijdens haar vergaderingen van 16, 22 en 30 maart, 27 april en 1 juni 2011.

Uw commissie heeft daarbij hoorzittingen gehouden. Tijdens deze hoorzittingen werden de volgende personen gehoord:

- de heer Frans Vanistendael, professor emeritus aan de KULeuven;
- de heer Marc Bourgeois, professor aan de Universiteit van Luik;
- de heren Luc De Broe en Axel Haelterman, professoren aan de KULeuven.

Wegens het aannemen van het ontwerp van programawet (I) (DOC 53 2081/001) vervalt het wetsvoorstel. Als gevolg van een beslissing van de commissie worden die hoorzittingen opgenomen in dit verslag.

I. — INLEIDENDE UITEENZETTING DOOR DE INDIENER VAN HET WETSVORSTEL

De heer Guy Coëme (PS) licht toe dat het wetsvoorstel gevolg geeft aan een aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie die werd opgericht om de grote fiscale-fraudedossiers te onderzoeken.

In haar eindverslag heeft die parlementaire onderzoekscommissie erop gewezen dat "[de] wetgeving [...] thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken [omvat] waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden. In dat opzicht zou artikel 344 van het [Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB 92)] moeten worden herwerkt" (DOC 52 0034/004, p. 241).

Derhalve heeft de onderzoekscommissie aanbevolen "de toepassing van onze antimisbruikregels [te] vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden", alsook "in de wetgeving een algemene antimisbruikmaatregel [op te nemen] die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent".

Uit een analyse van de in de andere Europese landen toegepaste regelingen blijkt dat het Belgische systeem binnen de Europese Unie een buitenbeentje is, met een mechanisme dat niet bij machte is voor fiscale gerechtigheid te zorgen, noch voor respect voor de ambtenaren

qui très souvent ont la tâche ingrate de faire appliquer une législation empirique et inadéquate. La proposition de loi vise à calquer la disposition de l'article 344 CIR 92 sur l'article anti-abus du Code de la TVA. Dès lors, l'administration devra prouver que le but essentiel, et non plus unique de l'opération, est d'éviter l'impôt, ce qui offre une solution pour les nombreux cas dans lesquels la disposition anti-abus actuelle est malheureusement inopérante. La proposition de loi définit également ce qu'il faut entendre par "pratique abusive".

M. Coëme rappelle qu'une proposition de loi similaire avait déjà été introduite sous la législature précédente et que le Conseil d'État avait rendu un avis (voir DOC 52 1346/002). La proposition de loi actuelle a été adaptée aux remarques du Conseil d'État. Depuis lors, la Cour de cassation a confirmé, dans son arrêt du 10 juin 2010, une jurisprudence constante mais aussi constamment critiquée selon laquelle l'administration est fondée à requalifier une opération dès lors qu'elle constate que cette requalification d'une part, porte sur des actes réalisant une même opération d'un point de vue économique et, d'autre part, qu'elle aura des effets juridiques non fiscaux, similaires au résultat final des actes juridiques posées par les parties. Ce point est déjà contesté malgré la jurisprudence. Il serait dès lors bon que le législateur confirme et renforce la jurisprudence dans son interprétation en l'étayant si besoin est.

Par ailleurs, cet arrêt du 10 juin 2010 comporte également un élément selon lequel ce ne serait plus seulement la qualification d'un acte qui serait inopposable à l'administration mais bien l'acte lui-même (le contenu qualifié).

Sans corroborer cette vue de la doctrine, les auteurs de la proposition de loi à l'examen ont jugé utile d'attirer l'attention des membres de la commission sur le fait qu'un besoin de clarification sur cette mesure qui date de 1993, s'impose d'évidence.

Dans son arrêt, la Cour de cassation relève que les montages qui sont soumis à l'administration sont toujours plus complexes et mettent à mal la justice fiscale.

II. — RÉPONSE DU GOUVERNEMENT

M. Didier Reynders, vice-premier ministre et ministre des Finances et des réformes institutionnelles, est d'avis

die vaak de moeilijke taak hebben empirische en onefficiënte wetten toe te passen. Via dit wetsvoorstel wordt het in het Btw-wetboek opgenomen fraudebestrijdingsmechanisme ook ingevoerd in artikel 344 van het WIB 92. Bijgevolg zal de administratie moeten aantonen dat de verrichting er voornamelijk en niet langer uitsluitend op gericht is belastingen te ontwijken. Zo wordt een oplossing aangereikt voor de talrijke gevallen waarin de huidige antimisbruikbepaling jammer genoeg ondoeltreffend is. Het wetsvoorstel bevat eveneens een omschrijving van het begrip "misbruik".

De heer Coëme brengt in herinnering dat tijdens de vorige zittingsperiode al een soortgelijk wetsvoorstel was ingediend en dat de Raad van State er een advies over had uitgebracht (zie DOC 52 1346/002). Het thans voorliggende wetsvoorstel houdt rekening met de opmerkingen van de Raad van State. Sindsdien heeft het Hof van Cassatie via zijn arrest van 10 juni 2010 een vaste maar desalniettemin voortdurend betwiste rechtspraak bevestigd op grond waarvan de administratie gemachtigd is een verrichting te herkwalificeren, als zij vaststelt dat die herkwalificatie, hetzij betrekking heeft op akten die economisch een zelfde verrichting tot stand brengen, hetzij niet-fiscale juridische gevolgen heeft die gelijksoortig zijn met het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Ondanks die rechtspraak wordt dat aspect al in twijfel getrokken. Daarom zou het goed zijn dat de wetgever die rechtspraak en, meer bepaald, de onderliggende interpretatie van de wet, bevestigt en er zo nodig meer grondigheid aan geeft.

Overigens bevat het arrest van 10 juni 2010 ook een nuance waaruit de niet-tegenwerpbaarheid aan de administratie voortaan niet alleen geldt voor de kwalificatie van de akte, maar wel degelijk óók voor de akte zelf (de gekwalificeerde inhoud).

Veeleer dan die visie van de rechtsleer te willen bevestigen, vonden de indieners van het ter bespreking voorliggende wetsvoorstel het nuttig de leden van de commissie erop te attenderen dat een uitklaring van die van 1993 daterende maatregel onontbeerlijk is.

In zijn arrest stipt het Hof van Cassatie aan dat de administratie te maken krijgt met fiscale constructies die almaar complexer worden en die aan de fiscale billijkheid in de weg staan.

II. — ANTWOORD VAN DE REGERING

De heer Didier Reynders, vice-eersteminister en minister van Financiën en Institutionele hervormingen,

que les dispositions anti-abus ne doivent pas s'opposer au principe constitutionnel (article 170 de la Constitution) de l'égalité de l'impôt. Cet article prévoit que l'on ne peut instaurer un impôt que par la loi; il n'est dès lors pas question d'en instaurer par le biais d'une interprétation qui serait donnée par l'administration. La voie la moins imposable doit, en effet, toujours rester possible pour le contribuable. À défaut, il faut modifier la loi fiscale.

Le ministre renvoie à la jurisprudence de la Cour de justice européenne sur le principe de l'abus de droit en matière fiscale. Il suggère que la commission se concerta avec l'administration afin de voir quelle est la meilleure manière d'insérer ce principe d'abus de droit en matière fiscale dans les textes légaux existants.

III. — AUDITION DU PROF. DR. ÉMÉRITE FRANS VANISTENDAEL (KULEUVEN)

1. Exposé introductif

Le Prof. Frans Vanistendael estime qu'il est essentiel de définir précisément ce qu'il y a lieu d'entendre par fraude fiscale par opposition à la notion d'évitement (élusion) de l'impôt (choix de la voie la moins imposée).

Dans un article publié en janvier 2010¹, il développe un certain nombre d'exemples afin d'essayer de déterminer comment faire la différence entre ces deux concepts.

L'administration fiscale doit-elle accepter toutes les situations où le contribuable recherche la voie la moins imposée ou peut-elle s'y opposer dans certains cas? En d'autres termes, y a-t-il lieu de faire une distinction entre l'évitement licite de l'impôt (*geoorloofde belastingvermijding*) et l'évitement illicite de l'impôt (*ongoorloofde belastingvermijding*)? L'évitement illicite de l'impôt doit-il être considéré comme une fraude fiscale? Assurément pas dans tous les cas, selon l'intervenant.

Le prof. Vanistendael définit ces différents concepts de la manière suivante (p. 5):

“(1) geoorloofde belastingvermijding bestaat in handelingen of constructies die, binnen de grenzen van de wet, minder of geen belasting opleveren, en waarvoor ook een zakelijke grondslag aanwezig is, al hoeft die niet de dominante grondslag te zijn;

¹ F. VANISTENDAEL, “Belastingontduiking en -vermijding. Wordt het fiscale landschap hertekend?”, in: *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, janvier 2010, p. 1-6.

vindt dat de antimisbruikbepalingen niet mogen indruisen tegen het grondwettelijk beginsel van de gelijkheid inzake belastingen (artikel 170 van de Grondwet). Overeenkomstig bovengenoemd grondwetsartikel kan geen belasting worden ingevoerd dan door een wet. Bijgevolg kan er geen sprake van zijn een belasting in te voeren via een door de administratie opgegeven interpretatie. Het moet voor de belastingplichtige immers mogelijk blijven te kiezen voor de minst belastbare weg. Ziet men dat anders, dan moet men de belastingwetgeving aanpassen.

De minister verwijst naar de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie in verband met het beginsel van rechtsmisbruik in fiscale aangelegenheden. Hij suggereert dat de commissie overleg pleegt met de administratie om na te gaan wat de beste manier is om dat beginsel op te nemen in de bestaande wetgeving.

III. — HOORZITTING MET PROFESSOR DOCTOR EMERITUS FRANS VANISTENDAEL (KULEUVEN)

1. Inleidende uiteenzetting

Professor Frans Vanistendael vindt het essentieel nauwkeurig te omschrijven wat moet worden verstaan onder fiscale fraude, als tegenpool van belastingontwijking of -vermijding (keuze voor de minst belastbare weg).

In een in januari 2010 gepubliceerd artikel¹ gaat de professor dieper in op een aantal voorbeelden, teneinde het verschil tussen de beide begrippen duidelijk te maken.

Moet de belastingadministratie alle gevallen aanvaarden waarin de belastingplichtige kiest voor de minst belastbare weg, of kan zij zich daar in sommige gevallen tegen verzetten? Met andere woorden, moet een onderscheid worden gemaakt tussen geoorloofde en ongeoorloofde belastingvermijding? Moet ongeoorloofde belastingvermijding gelijk worden gesteld met fiscale fraude? Zeker niet altijd, volgens de spreker.

Professor Vanistendael definieert de twee begrippen respectievelijk als volgt (blz. 5):

“(1) geoorloofde belastingvermijding bestaat in handelingen of constructies die, binnen de grenzen van de wet, minder of geen belasting opleveren, en waarvoor ook een zakelijke grondslag aanwezig is, al hoeft die niet de dominante grondslag te zijn;

¹ F. VANISTENDAEL, “Belastingontduiking en -vermijding. Wordt het fiscale landschap hertekend?”, in: *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, januari 2010, blz. 1-6.

(2) ongeoorloofde belastingvermijding is hetzelfde als punt (1), maar dan zonder enige zakelijke grondslag voor de handeling of constructie”.

La présente proposition de loi propose une définition différente. L'article 2 remplace l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 comme suit: “Pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées peuvent conduire à l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et ont pour objectif essentiel l'obtention de cet avantage”. L'intervenant estime que la disposition telle que rédigée n'apporte aucune amélioration par rapport au texte de loi en vigueur. Au contraire. Il serait préférable d'écrire “doivent conduire”. Les termes “peuvent conduire” donneront inmanquablement lieu à interprétation. Il sera donc difficile de fonder la décision de manière claire.

Le nouvel article 344, § 2, du CIR 92, tel que remplacé par le même article 2, dispose que “la qualification juridique donnée par les parties à l'acte ou à des actes distincts n'est pas opposable à l'administration des contributions directes lorsque celle-ci constate, par présomption ou par d'autres moyens de preuves énoncés à l'article 340, une pratique abusive telle que définie au § 1^{er}”.

L'orateur se demande quel est le lien entre ces deux paragraphes. Il ajoute que les objectifs poursuivis par le législateur ne sont pas toujours clairs. Lors de l'examen du projet de loi, devenu la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, un long débat a eu lieu sur les objectifs du législateur. L'un des objectifs avancés était que la mesure équivalait dans les faits à une réduction du taux d'imposition.

En matière de TVA, l'imposition a pour objectif principal de générer des recettes fiscales en respectant le principe de la neutralité. Cet objectif n'apparaît toutefois pas toujours clairement dans la manière dont le législateur entend l'appliquer. Il est donc très difficile de baser une disposition légale telle que visée ci-dessus sur les objectifs poursuivis par le législateur.

Selon l'intervenant, pour déterminer si l'acte posé est ou non une pratique abusive, on ne peut se baser sur l'intention subjective du contribuable car cela est très

(2) ongeoorloofde belastingvermijding is hetzelfde als punt (1), maar dan zonder enige zakelijke grondslag voor de handeling of constructie”.

Dit wetsvoorstel beoogt een andere definitie in te voeren. Artikel 2 van het wetsvoorstel strekt ertoe artikel 344, § 1, van het WIB 92 te vervangen door wat volgt: “Voor de toepassing van dit Wetboek is sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen kunnen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning strijdig is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben”. De spreker is van mening dat die bepaling, zoals ze thans luidt, geen enkele verbetering ten opzichte van de vigerende wettekst inhoudt, integendeel zelfs. Beter ware het te schrijven “moeten resulteren”. De woorden “kunnen resulteren” zullen onvermijdelijk aanleiding geven tot interpretatie. Beslissingen zullen op die manier moeilijk duidelijk kunnen worden gerechtvaardigd.

Het nieuwe artikel 344, § 2, van het WIB 92, zoals vervangen bij hetzelfde artikel 2, bepaalt dat “de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, (...) niet [kan] worden tegengeworpen aan de administratie der directe belastingen wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie een zoals in paragraaf 1 omschreven misbruik tot doel heeft”.

De spreker vraagt zich af wat het verband tussen beide paragrafen is. Hij voegt eraan toe dat het niet altijd duidelijk is welk doel de wetgever nastreeft. Bij de bespreking van het wetsontwerp dat heeft geleid tot de wet van 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, is uitgebreid ingegaan op de doelstellingen van de wetgever. Een van de toen aangehaalde doelstellingen was dat de maatregel in concreto een verlaging van de aanslagvoet inhield.

De btw-heffing heeft in de eerste plaats tot doel fiscale ontvangsten te creëren, met inachtneming van het neutraliteitsbeginsel. Die doelstelling komt evenwel niet altijd duidelijk tot uiting in de manier waarop de wetgever die heffing wil toepassen. Daarom is het heel moeilijk een wetsbepaling zoals hierboven wordt beoogd, te rechtvaardigen op basis van de doelstellingen van de wetgever.

Volgens de spreker mag men zich niet op de subjectieve intentie van de belastingplichtige baseren om te bepalen of een bepaalde handeling al dan niet misbruik

difficile à prouver. Le comportement du contribuable doit donc être objectivé.

Lorsqu'un contribuable pose un acte déterminé, il peut avoir plusieurs motifs, fiscaux et/ou non fiscaux. La question se pose alors de savoir comment l'administration va établir qu'il s'agit d'une pratique abusive. Il est souvent considéré, tant au niveau européen que national, qu'il y a évasion illicite de l'impôt (et donc pratique abusive) lorsque le principal objectif ou un des principaux objectifs de la transaction est d'ordre fiscal. Or, vu le niveau très élevé de la pression fiscale dans notre pays, il va de soi que la fiscalité détermine toujours au moins pour une part la forme que prendra la transaction. Cela a pour conséquence que si l'on applique la définition susvisée, chaque transaction pourrait être considérée comme une pratique abusive.

Dans l'affaire C-255/02 (*Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* contre *Commissioners of Customs & Excise*) relative à l'application de la sixième directive TVA, la Cour de justice des Communautés européennes a rendu un arrêt le 21 février 2006 dans lequel il est notamment indiqué que "la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal".

L'orateur renvoie également à l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 12 septembre 2006 dans l'affaire C-196/04 (*Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contre *Commissioners of Inland Revenue* (Royaume-Uni)). La Cour a dit pour droit que "les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une société étrangère contrôlée dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature

uitmaakt; die intentie is immers heel moeilijk aan te tonen. Het gedrag van de belastingplichtige moet dus worden geobjectiveerd.

Wanneer een belastingplichtige een bepaalde handeling stelt, kan hij daar verschillende, al dan niet fiscale redenen voor hebben. De vraag rijst dan ook hoe de administratie zal uitmaken of het al dan niet om misbruik gaat. Vaak wordt op zowel Europees als Belgisch niveau aangenomen dat er van onrechtmatige belastingontduiking (en dus misbruik) sprake is als de transactie in wezen of onder meer een fiscaal doel heeft. Als gevolg van de heel hoge belastingdruk in ons land spreekt het echter vanzelf dat de vorm van de transactie ten minste voor een deel afhankelijk zal zijn van het belastingstelsel waarvoor wordt gekozen. Als met andere woorden de hierboven vermelde definitie zou worden toegepast, zou elke transactie als misbruik kunnen worden beschouwd.

In de zaak C-255/02 (*Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* tegen *Commissioners of Customs & Excise*) over de toepassing van de zesde btw-richtlijn, heeft het Europees Hof van Justitie in een arrest van 21 februari 2006 er met name op gewezen dat "om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, (...) ten eerste vereist [is] dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen".

De spreker verwijst ook naar het arrest van het Europees Hof van Justitie van 12 september 2006 in de zaak C-196/04 (*Cadbury Schweppes plc* en *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* tegen *Commissioners of Inland Revenue* (Verenigd Koninkrijk)). Het Hof heeft in die zaak voor recht verklaard dat "de artikelen 43 EG en 48 EG (...) aldus [moeten] worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de opnemings in de belastinggrondslag van een in een lidstaat gevestigde binnenlandse vennootschap van door een gecontroleerde buitenlandse vennootschap in een andere lidstaat gemaakte winst wanneer deze winst daar lager wordt belast dan in eerstgenoemde lidstaat, tenzij een dergelijke opnemings gebeurt in geval van een volstrekt kunstmatige constructie, opgezet om de normaal verschuldigde nationale belasting te ontwijken. Een dergelijke belastingmaatregel moet bijgevolg buiten toepassing worden gelaten wanneer uit objectieve en door derden controleerbare elementen blijkt dat ondanks het bestaan van fiscale

fiscale, ladite société contrôlée est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives". Dans ce cas, il ne peut donc pas être question de pratique abusive.

Si le législateur considère qu'il y a pratique abusive lorsque les opérations en cause ont pour but essentiel ou un des buts essentiels l'obtention d'un avantage fiscal, il donne à l'administration fiscale, et éventuellement plus tard au juge, une compétence d'appréciation particulièrement large. Cela n'est souhaitable ni pour le contribuable, ni pour le fonctionnaire compétent.

Par contre, si l'on considère qu'il n'y a pratique abusive que si, nonobstant l'existence de motifs inhérents à l'activité commerciale (*zakelijke motieven*) du contribuable, l'objectif fiscal est incontestablement le but essentiel de l'opération visée, cette compétence d'appréciation est nettement plus limitée. Dans les cas où il existe un énorme décalage entre les motifs fiscaux et commerciaux, le législateur peut considérer qu'il y a pratique abusive. Dans ce cas, la qualification juridique donnée par les parties à l'acte posé n'est pas opposable à l'administration. L'administration doit donc fonder sa décision en jugeant de l'importance respective des motifs fiscaux et des motifs inhérents à l'activité commerciale du contribuable.

L'article 344 du CIR 92, dans sa version actuelle, fait état de "besoins légitimes de caractère financier ou économique". L'orateur préfère le concept de "motif inhérent à l'activité commerciale", qui est plus neutre et plus large que le concept de "besoin économique".

Lorsque l'administration estime que l'opération visée a pour but d'éviter l'impôt et que le contribuable ne peut prouver que la qualification juridique qu'il a donnée à l'acte posé répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, l'article 344 du CIR 92 autorise l'administration à donner une autre qualification juridique à cet acte. Toutefois, selon la jurisprudence, cette nouvelle qualification ne peut s'éloigner de la première qualification donnée par les parties à l'acte visé. Ceci a conduit à des situations impossibles. Il faut donc être particulièrement prudent en matière de requalification.

L'orateur cite l'exemple du rachat d'actions propres. Il s'agit en soi d'un acte légitime. Toutefois, si au cours d'une opération de rachat, le rapport relatif entre les différents actionnaires reste inchangé, cette opération peut, d'un point de vue économique et financier, être assimilée à un dividende. Pour éviter cette requalification, des contribuables ont eu l'idée de modifier très

beweegredenen, de betrokken gecontroleerde buitenlandse vennootschap daadwerkelijk in de lidstaat van ontvangst is gevestigd en er daadwerkelijk economische activiteiten uitoefent". In dat geval kan dan ook geen sprake zijn van misbruik.

Als de wetgever van oordeel is dat er misbruik is wanneer de betrokken transacties in wezen of onder meer tot doel hebben een fiscaal voordeel te verkrijgen, geeft hij de belastingadministratie en in een latere fase eventueel ook de rechter een bijzonder ruimte beoordelingsbevoegdheid. Noch voor de belastingplichtige noch voor de bevoegde ambtenaar is dat wenselijk.

Als men daarentegen oordeelt dat er, in weerwil van eventuele zakelijke beweegredenen van de belastingplichtige, van misbruik alleen sprake is als de beoogde transactie ontegensprekelijk in wezen een fiscaal doel heeft, is die beoordelingsbevoegdheid veel beperkter. Ingeval de fiscale en de zakelijke beweegredenen sterk uiteenlopen, kan de wetgever oordelen dat er sprake is van misbruik. In dat geval kan de juridische kwalificatie die de partijen aan de betrokken handeling geven, niet aan de administratie worden tegengeworpen. De belastingadministratie moet bij de rechtvaardiging van haar beslissing het respectieve belang van de fiscale en de zakelijke beweegredenen van de belastingplichtige beoordelen.

Zoals artikel 344 van het WIB 92 thans luidt, moet het gaan om "rechtmatige financiële of economische behoeften". De spreker verkiest het begrip "zakelijke beweegredenen", dat neutraler en ruimer is dan het begrip "economische behoefte".

Ingeval de belastingadministratie meent dat de operatie tot doel heeft belasting te ontduiken en de belastingplichtige niet kan aantonen dat de juridische kwalificatie die hij aan de betrokken handeling geeft, beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, mag de belastingadministratie ingevolge artikel 344 van het WIB 92 een andere juridische kwalificatie aan die handeling geven. Volgens de rechtspraak mag die nieuwe kwalificatie echter niet te sterk afwijken van de eerste kwalificatie die de partijen aan de beoogde handeling hebben gegeven. Op die manier zijn al impasses ontstaan. Met nieuwe kwalificaties moet men dus uiterst omzichtig omspringen.

De spreker neemt de inkoop van eigen aandelen als voorbeeld. Daar is op zich niets onrechtmatig aan. Als tijdens een inkoopoperatie de verhouding tussen de verschillende aandeelhouders niet verandert, is die operatie economisch en financieel dezelfde als bij een dividend. Om die nieuwe kwalificatie te voorkomen hebben belastingplichtigen het idee opgevat de verhou-

légèrement (parfois d'un demi pour cent) le rapport entre les différents actionnaires. La jurisprudence s'est divisée sur la question, certains juges estimant que cette opération ne peut être assimilée à et imposée comme un dividende, d'autres considérant que la requalification en dividende se justifiait. Pour éviter de telles situations, le professeur Vanistendael suggère de définir la pratique abusive comme une opération dont le motif essentiel (principal) est incontestablement un motif d'ordre fiscal.

Dans la plupart des cas, l'ampleur de l'avantage fiscal est supérieure à celle de l'avantage commercial. L'orateur cite l'exemple d'une obligation émise à un taux de 5 %. Les intérêts perçus sont imposés à un taux de 20 %, soit un impôt de 1 % sur les 5 %. Il va de soi que si l'obligation était émise à un taux de 5,5 %, la situation du contribuable s'en trouverait améliorée. Si, en outre, l'obligation était émise dans un pays où le précompte de 20 % n'est pas prélevé, l'avantage serait d'évidence encore plus important. Si, dans ce dernier cas, l'avantage fiscal est plus important et donc déterminant par rapport à l'avantage commercial, cette opération pourrait être considérée comme un évitement illicite de l'impôt. C'est à ce niveau que se situe la ligne frontière: comment faire la distinction et évaluer le rapport entre les motifs fiscaux et non fiscaux (motifs inhérents à l'activité commerciale)? La toute grande majorité des opérations repose en effet sur des motifs à la fois fiscaux et non fiscaux. La fiscalité joue toujours un rôle important. Les motifs inhérents à l'activité commerciale de l'acte posé doivent pouvoir être démontrés de manière effective et objective. Si tel n'est pas le cas et si l'élément fiscal est prédominant, il va de soi que l'administration fiscale doit avoir le droit de refuser l'opération et, si nécessaire, de soumettre la question à la justice.

Un évitement licite de l'impôt ne peut jamais être considéré comme une fraude fiscale. L'évitement de l'impôt devient illicite lorsqu'il va de pair avec une violation de la loi fiscale ou d'une loi d'ordre public. Ceci est facile à contrôler. Est également punissable toute violation de la loi fiscale qui, sans toutefois constituer un évitement illicite, repose sur une intention spécifique de fraude, qui peut être démontrée.

Par ailleurs, le professeur Vanistendael constate que la proposition de loi de M. Dirk Van der Maelen et consorts instaurant la règle *una via* dans les affaires pénales fiscales et instituant un auditorat fiscal et un comité F (DOC 53 0630/001) introduit un nouveau concept de fraude fiscale. À l'article 16 de la proposition

ding tussen de verschillende aandeelhouders lichtjes — soms maar met een half procent — te wijzigen. In de rechtspraak bestond geen eensgezindheid over dat vraagpunt, aangezien sommige rechters vonden dat die verrichting niet kan worden gelijkgesteld met en belast als een dividend, terwijl anderen een herkwalificering gerechtvaardigd achtten. Om dergelijke situaties te voorkomen, suggereert professor Vanistendael het begrip "misbruik" te definiëren als een verrichting waarvan het (belangrijkste) hoofddoel ontegensprekelijk van fiscale aard is.

In de meeste gevallen is het fiscale voordeel groter dan het commerciële voordeel. De spreker geeft als voorbeeld een obligatie die tegen een tarief van 5 % wordt uitgegeven. De opgestreken rente wordt belast tegen een tarief van 20 %, wat neerkomt op een belasting van 1 % op de rentevoet van 5 %. Het spreekt vanzelf dat indien de obligatie was uitgegeven tegen een tarief van 5,5 %, de belastingplichtige daar zijn voordeel mee had gedaan. Als bovendien de obligatie was uitgegeven in een land waar geen 20 % roerende voorheffing wordt geheven, zou het voordeel uiteraard nog groter zijn uitgevallen. Indien in het laatste geval het fiscale voordeel groter uitvalt en dus de doorslag geeft in plaats van het in verhouding lagere commerciële voordeel, dan zou die verrichting kunnen worden beschouwd als onrechtmatige belastingontwijking. Precies daar ligt de grens: hoe moet een onderscheid worden gemaakt tussen de fiscale en de niet-fiscale redenen (redenen die inherent zijn aan handelsbedrijvigheid)? Verreweg de meeste activiteiten berusten in feite tegelijkertijd op fiscale en niet-fiscale gronden. De fiscaliteit speelt altijd een belangrijke rol. De aan de handelsbedrijvigheid inherente redenen voor de gestelde handeling moeten effectief en objectief worden aangetoond. Als dit niet het geval is en indien het fiscale aspect overheerst, ligt het voor de hand dat de belastingdienst het recht moet hebben de verrichting te weigeren en, indien nodig, de kwestie voor te leggen aan Justitie.

Rechtmatige belastingontwijking mag nooit worden beschouwd als fiscale fraude. Belastingontwijking wordt onwettig wanneer ze gepaard gaat met een schending van het fiscaal recht of een wet van openbare orde. Zulks valt eenvoudig na te gaan. Eveneens strafbaar is elke schending van de fiscale wetgeving die, zonder dat het een onrechtmatige ontwijking betreft, gestoeld is op een specifiek oogmerk om aantoonbare fraude te plegen.

Voorts constateert professor Vanistendael dat het wetsvoorstel van de heer Dirk Van der Maelen c.s. tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F (DOC 53 0630/001) een nieuw concept van belastingfraude in uitzicht stelt. Artikel 16 van

de loi, qui remplace l'article 444 du CIR 92, il est à la fois question de petite fraude, de fraude ordinaire et de fraude grave (cf. l'exposé des motifs, DOC 53 0630/001, p. 5-6). À la lecture des diverses dispositions, l'orateur suppose qu'il faut considérer la petite fraude comme une infraction aux lois fiscales qui a été commise sans l'intention d'éluder l'impôt et qui, dans l'article 444, § 3, proposé, est puni d'une amende fiscale administrative de 50 euros au moins et de 1 250 euros au plus et d'une majoration administrative de 15 % au moins et de 50 % au plus de l'impôt dû ou d'une de ces sanctions seulement. Selon le professeur Vanistendael, une telle infraction ne peut cependant pas être considérée comme une fraude. Les sanctions imposées sont donc déjà relativement lourdes.

D'autre part, l'article 444, § 2, proposé, dispose que "les infractions aux lois fiscales ou aux arrêtés pris pour leur exécution qui sont la conséquence de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable ne sont pas punies". Comment va-t-on faire la distinction entre ces infractions et les infractions visées à l'article 444, § 3, proposé, c'est-à-dire les infractions commises sans l'intention d'éluder l'impôt? Il peut s'agir, par exemple, de négligence ou de non-respect des délais.

L'article 444, § 4, proposé vise les infractions commises dans l'intention d'éluder l'impôt. Par ailleurs, l'article 449 du CIR 92, tel que remplacé par l'article 18 du projet de loi, dispose que "sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 100 à 200 % de l'impôt éludé ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution". Cette formulation est également utilisée dans l'article 354, alinéa 2, du CIR 92. Que faut-il entendre exactement par "intention frauduleuse ou à dessein de nuire". L'intervenant estime qu'il est préférable de se limiter à une seule disposition précise pour définir les délits fiscaux. Selon lui, il ne peut être question de fraude fiscale que si l'on constate une intention frauduleuse spécifique ou, formulé autrement, une intention de commettre une fraude fiscale.

Pour ce qui est du concept *una via*, le professeur Vanistendael constate que l'application de cette règle est conforme à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Toutefois, la proposition de loi DOC 53 0630/001 ne semble appliquer ce principe qu'à moitié. En effet, cette règle suppose que les faits

dat wetsvoorstel, ter vervanging van artikel 444 van het WIB 92, maakt gewag van de begrippen "kleine fraude", "gewone fraude" én "ernstige fraude" (zie de toelichting, DOC 53 0630/001, blz. 5 en 6). Na lectuur van de diverse bepalingen veronderstelt de spreker dat kleine fraude moet worden beschouwd als een overtreding van de belastingwetten die werd "begaan zonder het opzet de belasting te ontduiken (...) [en die wordt] gesanctioneerd met een administratieve fiscale geldboete van minstens 50 euro en hoogstens 1 250 euro en met een administratieve verhoging van minstens 15 % en hoogstens 50 % van de verschuldigde belasting, of met een van deze sancties alleen". Volgens professor Vanistendael kan een dergelijke overtreding echter niet worden beschouwd als fraude. De opgelegde sancties zijn dus al vrij zwaar.

Het voorgestelde artikel 444, § 2, stelt dan weer in uitzicht: "Overtredingen op de belastingwetten of op de ter uitvoering ervan genomen besluiten die het gevolg zijn van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige worden niet gesanctioneerd.". Hoe zal een onderscheid worden gemaakt tussen voormelde overtredingen en de overtredingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 444, § 3, dat wil zeggen de overtredingen die werden begaan zonder het opzet de belasting te ontduiken?. Het kan bijvoorbeeld gaan om nalatigheid of om een niet-inachtneming van de termijnen.

Het voorgestelde artikel 444, § 4, heeft betrekking op overtredingen die werden begaan met het opzet de belasting te ontduiken. Bovendien stelt artikel 449 van WIB 92, zoals het zou worden vervangen bij artikel 18 van het wetsvoorstel, het volgende in uitzicht: "Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 100 % tot 200 % van de ontdoken belasting of met één van die straffen alleen". Die formulering wordt ook gebruikt in artikel 354, tweede lid, van het WIB 92. Wat moet precies worden verstaan onder "met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden"? De spreker acht het verkieslijk zich te beperken tot één nauwkeurige bepaling om fiscale misdrijven te omschrijven. Volgens hem kan er alleen sprake zijn van fiscale fraude indien een specifiek oogmerk om te frauderen wordt vastgesteld of, anders geformuleerd, een oogmerk om fiscale fraude te plegen.

In verband met het *una via*-concept constateert professor Vanistendael dat de toepassing van die regel is in overeenstemming is met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Wetsvoorstel DOC 53 0630/001 lijkt dat beginsel evenwel maar half toe te passen. Die regel onderstelt immers

visés soient sanctionnés soit par la voie administrative, soit par la voie pénale, mais elle signifie également que l'enquête doit être menée soit sur le plan administratif, soit sur le plan pénal. Il est très important que ces deux voies soient entièrement séparées. Le filtre fiscal prévu par la proposition de loi susvisée devrait permettre une telle distinction.

Le contribuable doit être informé de la décision car ses droits et ses obligations en dépendent. S'il est poursuivi sur le plan administratif, le contribuable est obligé de contribuer à l'enquête. Par contre, s'il est poursuivi sur le plan pénal, il peut décider de ne pas collaborer et refuser de fournir toute information à l'administration. Ce système est d'application aux Pays-Bas.

Selon le professeur Vanistendael, il est important que ces procédures soient définies avec précision dans la loi et que la loi prévoië les garanties nécessaires lorsque le contrôleur administratif devient un enquêteur pénal.

Dans ce contexte, l'orateur exprime certaines inquiétudes quant au rôle confié à l'Inspection spéciale des impôts (ISI) dans la proposition de loi. Certains fonctionnaires de l'ISI sont nommés fonctionnaires de la police judiciaire. De plus, l'article 40 de la proposition de loi habilite les fonctionnaires de l'ISI à procéder à une perquisition fiscale. Il n'est toutefois pas spécifié si cette habilitation se situe dans la phase administrative ou la phase pénale de l'enquête. Or, dans la phase administrative, le contribuable est toujours obligé de coopérer avec l'administration. Dans la phase administrative, l'ISI ne devrait donc être autorisée à effectuer une perquisition qu'avec l'accord du contribuable. À partir du moment où le contribuable refuse de coopérer, l'enquête doit alors être considérée comme une enquête pénale. Dans ce cas, il faut clairement informer le contribuable de cette évolution.

Pour autant que ces questions soient clairement réglées par la loi, l'intervenant estime que le système *una via* est nettement meilleur que le système actuel.

2. Questions des membres

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) constate que dans le traitement des dossiers de grande fraude fiscale, l'enquête administrative dure souvent trois ou quatre ans avant de passer à la phase pénale. Ceci explique en partie la longueur des procédures. C'est pourquoi la commission d'enquête parlementaire a suggéré d'appliquer le concept *una via*. Cette procédure doit

niet alleen dat de bedoelde feiten ofwel administratief, ofwel strafrechtelijk worden bestraft, maar betekent ook dat hetzij een administratief, hetzij een strafrechtelijk onderzoek moet worden gevoerd. Het is heel belangrijk dat die twee wegen volledig gescheiden blijven. Het in voornoemd wetsvoorstel voorziene filter zou een dergelijk onderscheid moeten mogelijk maken.

De belastingplichtige moet van de beslissing op de hoogte worden gebracht, omdat zijn rechten en verplichtingen er afhankelijk van zijn. Als hij administratief wordt vervolgd, is hij verplicht tot het onderzoek bij te dragen. Als hij daarentegen strafrechtelijk wordt vervolgd, kan hij besluiten niet mee te werken en weigeren enige informatie aan de administratie te verstrekken. Dat systeem is in Nederland van toepassing.

Volgens professor Vanistendael is het belangrijk dat die procedures nauwkeurig in de wet worden beschreven en dat de wet de nodige waarborgen biedt als de administratieve controleur een strafrechtelijke onderzoeker wordt.

In dat verband is de spreker enigszins bezorgd in verband met de rol die de bijzondere belastinginspectie (BBI) in het wetsvoorstel krijgt. Sommige BBI-ambtenaren worden benoemd tot officier van gerechtelijke politie. Bovendien machtigt artikel 40 van het wetsvoorstel de BBI-ambtenaren ertoe een fiscale huiszoeking te verrichten. Er is echter niet gespecificeerd of die machtiging behoort tot de administratieve fase of tot de fase van het strafrechtelijk onderzoek. Maar in de administratieve fase is de belastingplichtige nog steeds verplicht met de administratie samen te werken. In de administratieve fase zou de BBI dus alleen maar een huiszoeking mogen verrichten dan met de toestemming van de belastingplichtige. Zodra de belastingplichtige weigert mee te werken, moet het onderzoek worden beschouwd als een strafrechtelijk onderzoek. In dat geval moet men de belastingplichtige duidelijk van die ontwikkeling op de hoogte brengen.

Voor zover die vraagpunten duidelijk in de wet worden geregeld, gelooft de spreker dat het *via una*-systeem veel beter is dan het huidige systeem.

2. Vragen van de leden

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) stelt vast dat het administratief onderzoek in de behandeling van de grote fiscale fraudedossiers vaak drie of vier jaar duurt vooraleer men tot de strafrechtelijke fase overgaat. Dat verklaart voor een deel waarom de procedures zo lang duren. Daarom heeft de parlementaire onderzoekscommissie gesuggereerd het *una via*-concept toe te passen.

permettre de décider après un ou deux mois si un dossier important peut directement être confié à la justice de manière à pouvoir immédiatement mettre tous les moyens à la disposition de l'enquête. Certains grands dossiers ne feront cependant pas l'objet d'une enquête pénale immédiate et dans ce cas, les auteurs de la proposition de loi ont voulu donner des moyens d'enquête supplémentaires à l'ISI, notamment sous la forme d'une habilitation à procéder à une perquisition fiscale. En effet, tous les contribuables ne contribuent pas pleinement à l'enquête administrative.

Pour ce qui est de la disposition anti-abus, le membre demande comment cette question est réglée à l'étranger et quelle est la législation la plus efficace.

M. Van der Maelen considère que le professeur Vanistendael a parfaitement décrit le dilemme auquel le législateur doit faire face. La proposition de loi DOC 53 1111/001 transpose en fait le dispositif prévu en matière de TVA dans le Code des impôts sur les revenus 1992. La question est de savoir si l'on opte pour une législation stricte qui essaye de déterminer de manière claire et précise les situations dans lesquelles un abus est plus que probable et qui donnera donc lieu à peu de contestations devant les tribunaux. Une telle disposition ne pourra cependant s'appliquer que dans des cas limités. Il n'est en effet pas possible de décrire dans un seul article de loi toutes les situations qui peuvent donner lieu à un abus. Or, le contribuable est particulièrement créatif en la matière. La seconde possibilité est de prévoir un champ d'application plus large si bien que plus de cas seront examinés d'abord par l'administration fiscale et probablement ensuite par un juge. Notre système fiscal présente en effet l'avantage de protéger le contribuable en lui donnant la possibilité de s'adresser à la justice s'il souhaite contester une décision de l'administration.

Le professeur Frans Vanistendael indique qu'à partir du moment où la décision est prise de ne pas poursuivre le contribuable sur le plan pénal, il est effectivement tout à fait normal de vouloir donner des compétences supplémentaires à l'ISI.

L'intervenant constate que lorsque l'article 344 du CIR 92 a été modifié par l'article 16 de la loi du 16 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, le législateur avait décidé de ne pas rédiger une disposition législative trop précise afin de réfréner les tentatives ou envies de fraude. L'orateur ne peut souscrire à une telle démarche. Le législateur doit en effet respecter le droit du contribuable de choisir la forme qu'il entend donner à une transaction.

Die procedure moet het mogelijk maken na een of twee maanden te beslissen of een belangrijk dossier rechtstreeks naar het gerecht wordt doorverwezen, zodat men onmiddellijk alle middelen voor het onderzoek beschikbaar kan stellen. Voor sommige grote dossiers zal evenwel niet dadelijk een strafrechtelijk onderzoek worden ingesteld en voor dat geval hebben de indieners van dit wetsvoorstel de BBI bijkomende onderzoeksmiddelen willen geven, met name in de vorm van een machtiging om een fiscale huiszoeking te verrichten. Alle belastingplichtigen dragen immers niet ten volle bij tot het administratief onderzoek.

Aangaande de antimisbruikbepaling vraagt de spreker hoe dat vraagstuk in het buitenland wordt geregeld en wat de meest doeltreffende wetgeving is.

De spreker vindt dat professor Vanistendael perfect het dilemma heeft beschreven waarmee de wetgever te maken krijgt. Wetsvoorstel DOC 53 1111/001 zet in feite de voorziening om die inzake btw in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 is opgenomen. De vraag is of men kiest voor een strikte wetgeving die duidelijk en precies probeert te bepalen in welke situaties misbruik meer dan waarschijnlijk is en dus aanleiding zal geven tot weinig betwistingen voor de rechtbank. Een dergelijke bepaling zal echter maar in beperkt aantal gevallen mogelijk zijn. Men kan immers niet in één wetsartikel alle situaties beschrijven die tot misbruik aanleiding kunnen geven. Maar de belastingplichtige is op dat vlak bijzonder creatief. De tweede mogelijkheid is in een breder toepassingsgebied te voorzien, zodat meer gevallen eerst door de fiscale administratie zullen worden onderzocht en vermoedelijk vervolgens door een rechter. Ons belastingstelsel heeft inderdaad het voordeel de belastingplichtige te beschermen door hem de gelegenheid te bieden naar de rechter te stappen als hij een beslissing van de administratie wil betwisten.

Professor Frans Vanistendael geeft aan dat zodra de beslissing is genomen om de belastingplichtige niet strafrechtelijk te vervolgen, het inderdaad heel normaal is bijkomende bevoegdheden aan de BBI te willen geven.

De spreker merkt op dat toen artikel 344 van het WIB 92 werd gewijzigd bij artikel 16 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, de wetgever had besloten geen al te precieze wetsbepaling te schrijven om pogingen tot fraude of verlangens daartoe te beteugelen. De spreker kan een dergelijke aanpak niet onderschrijven. De wetgever moet immers het recht van de belastingplichtige eerbiedigen om de vorm te kiezen die hij aan een bepaald vergelijk wil geven.

L'article 344 du CIR 92 est actuellement formulé de telle sorte qu'il ne peut que donner lieu à des problèmes. Il serait préférable d'inscrire dans la loi que l'administration fiscale est autorisée à requalifier les opérations qui ont, selon elle, pour but d'éviter l'impôt tout en précisant que cette requalification doit se rattacher à la qualification juridique donnée initialement par le contribuable.

Comme indiqué ci-dessus, il existe très peu de transactions où la fiscalité ne joue pas un rôle important. Les divergences apparues dans la jurisprudence n'en sont que plus déplorables. Certains arrêts considèrent qu'il y a pratique abusive lorsque l'objectif fiscal est le but principal ou un des buts principaux de l'acte posé. Or, la fiscalité est souvent un des objectifs principaux. Le législateur doit donc tenter d'établir une gradation. Selon l'orateur, on peut considérer qu'il y a fraude lorsque les motifs non fiscaux sont manifestement insuffisants et que le motif fiscal est donc le motif essentiel (principal). Il ne peut y avoir de contestation possible.

La législation en vigueur aux États-Unis autorise l'administration fiscale à modifier toutes les déductions et réductions d'impôt. Cette disposition permet en fait à l'administration d'agir de manière tout à fait arbitraire. Elle n'est toutefois jamais appliquée. Sur la base de notre législation, beaucoup de constructions fiscales mises en place par des entreprises américaines seraient tout simplement inacceptables.

Les Pays-Bas appliquent le principe "*fraus legis*" (transgression de la loi). Il s'agit d'un concept très vague et difficile à appliquer dans un contexte fiscal.

La préférence de l'intervenant va à l'ancienne disposition légale visée au paragraphe 43 de la *Abgabenordnung* de la République fédérale d'Allemagne (loi générale relative aux impôts). Cette disposition prévoyait que l'administration fiscale pouvait intervenir lorsqu'une transaction ne présente aucun motif qui soit inhérent à l'activité commerciale de l'entreprise. Le législateur allemand a modifié cette formulation parce qu'il la jugeait trop stricte. L'administration a reçu un mandat plus large.

Le problème est de définir la notion d'abus au sens où l'entend l'administration fiscale. La tâche de l'administration est de veiller à alimenter les caisses de l'État. Elle doit donc veiller à colmater les brèches éventuelles afin d'optimiser les recettes fiscales. Toutefois, le problème est que l'administration croit pouvoir identifier parfois des brèches là où il n'y en a pas. L'orateur cite l'exemple d'une société allemande en grande difficulté financière. La société holding, qui a son siège aux Pays-

Artikel 344 van het WIB 1992 is zo geformuleerd dat het alleen maar voor problemen kan zorgen. Het ware beter in de wet aan te geven dat het de belastingdiensten toegestaan is een andere kwalificatie te geven aan de verrichtingen die volgens hen bedoeld zijn om belastingen te ontduiken, daarbij wel preciserend dat die herkwalificatie moet aansluiten bij de juridische kwalificatie die aanvankelijk door de belastingplichtige werd gegeven.

Zoals hierboven werd vermeld, zijn er zeer weinig verrichtingen waarbij de fiscaliteit geen belangrijke rol speelt. Daardoor zijn de verschillen in de rechtspraak des te meer betreutswaardig. In sommige arresten wordt ervan uitgegaan dat er misbruik is als het fiscaal doel het belangrijkste of een van de belangrijkste doelen van de gestelde handeling is. De fiscaliteit is echter vaak een van de belangrijkste doelstellingen. De wetgever moet dus proberen een gradatie in te stellen. Volgens de spreker mag men ervan uitgaan dat er fraude is als er kennelijk onvoldoende niet-fiscale motieven zijn en de fiscale beweegredenen dus de essentiële (belangrijkste) is. Er mag geen betwisting mogelijk zijn.

De in de Verenigde Staten vigerende wetgeving staat de belastingdiensten toe alle aftrekken en verminderingen van belastingen te wijzigen. In feite maakt die bepaling het voor de diensten mogelijk volstrekt arbitrair op te treden. Ze wordt echter nooit toegepast. Op grond van onze wetgeving zouden veel van de door de Amerikaanse ondernemingen opgezette fiscale constructies gewoon onaanvaardbaar zijn.

Nederland past het principe "*fraus legis*" (wetsovertreding) toe. Dat is een zeer vaag en in een fiscale context moeilijk toe te passen concept.

De spreker geeft de voorkeur aan de oude wetsbepaling die bedoeld is in § 43 van de *Abgabenordnung* van de Bondsrepubliek Duitsland (algemene belastingwet). Naar luid van die bepaling mochten de belastingdiensten optreden als voor een verrichting geen enkele reden bestond die inherent was aan de handelsactiviteit van de onderneming. De Duitse wetgever heeft die formulering gewijzigd omdat hij ze te stringent vond. De diensten hebben een ruimer mandaat gekregen.

De moeilijkheid schuilt hem in een definiëring van het begrip misbruik in de betekenis die de belastingdiensten daaraan geven. De taak van de diensten bestaat erin de staatskas te vullen. Ze moeten dus de eventuele gaten dichten om de belastingontvangsten te optimaliseren. Het probleem is echter dat de diensten soms gaten menen te zien waar er geen zijn. De spreker geeft het voorbeeld van een Duitse onderneming met grote financiële moeilijkheden. De holdingmaatschappij, met zetel

Bas, octroie un prêt à sa filiale allemande à des conditions particulièrement intéressantes. L'administration fiscale allemande a considéré que l'intérêt ne pouvait pas être déduit fiscalement parce qu'il s'agissait selon elle d'un dividende indirect. En effet, la filiale n'aurait pu obtenir un prêt aux mêmes conditions auprès d'un établissement bancaire. Il va de soi qu'aucune banque n'aurait accordé un tel prêt, considérant que la société visée était sur le point de faire faillite. Pourtant, la société-mère avait pour objectif légitime de sauver sa filiale. La Cour de justice européenne s'est prononcée contre cette interprétation donnée par l'administration.

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) constate que l'on ne peut exclure *a priori* qu'une entreprise fasse usage d'une même construction à des fins purement fiscales. Il est pratiquement impossible de formuler une disposition légale qui couvre ces deux situations. Dans ce cas, il faut essayer de déterminer quelle est l'intention réelle de la société.

M. Olivier Henry (PS) estime qu'il ne faut pas se braquer sur une formulation plutôt qu'une autre. Le débat doit permettre de déterminer quelle est la meilleure formulation.

Le membre identifie diverses pistes:

— On pourrait envisager de garder le texte de base mais retirer le mot "peuvent"; l'orateur fait toutefois remarquer que ce mot a été ajouté afin de répondre à une remarque du Conseil d'État dans son avis n° 47 420/1 sur une proposition de loi analogue déposée au cours de la précédente législature (DOC 52 1346/002, p. 4);

— Pour ce qui est de l'objectif poursuivi par le contribuable, faut-il le définir dans la loi ou dans une circulaire?

— Une autre option serait de reformuler entièrement la disposition en visant les "opérations qui conduisent à l'obtention d'un avantage fiscal et qui sont effectuées de manière essentielle dans cette perspective".

Quelle est la piste suggérée par le professeur Vanistendael sur la base des comparaisons effectuées entre les législations appliquées dans d'autres pays?

Mme Veerle Wouters (N-VA) constate que notre législation contient deux dispositions anti-abus, à savoir: l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 et l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA. Ce dernier dispose que "pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les

in Nederland, kent aan haar Duitse dochteronderneming een lening toe tegen bijzonder gunstige voorwaarden. De Duitse belastingdienst heeft geoordeeld dat de interest niet fiscaal mocht worden afgetrokken omdat het volgens hem over een indirect dividend ging. De dochteronderneming zou immers nooit tegen dezelfde voorwaarden een lening hebben gekregen bij een bank. Het ligt voor de hand dat geen enkele bank een dergelijke lening zou hebben toegestaan, omdat ze er zou zijn van uitgegaan dat de onderneming nagenoeg failliet was. De moedermaatschappij had nochtans de legitieme doelstelling haar dochteronderneming te redden. Het Europees Hof van Justitie heeft zich over die interpretatie van de diensten uitgesproken.

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) constateert dat men niet *a priori* mag uitsluiten dat een onderneming gebruik maakt van een zelfde constructie om louter fiscale redenen. Het is vrijwel onmogelijk een wettelijke bepaling te formuleren die de beide situaties dekt. In dat geval moet men trachten te achterhalen wat de werkelijke intentie van de onderneming is.

Volgens *de heer Olivier Henry (PS)* moet men zich niet blindstaren op een formulering in plaats van op een andere. Het debat moet de mogelijkheid bieden uit te maken welke formulering de beste is.

Het lid onderscheidt diverse mogelijkheden:

— Men zou kunnen overwegen de basistekst te behouden en het woord "kunnen" te schrappen; de spreker merkt echter op dat dit woord werd ingevoegd om in te gaan op een opmerking van de Raad van State in zijn advies nr. 47 42/1 over een analoog wetsvoorstel dat tijdens de vorige zittingsperiode werd ingediend (DOC 52 1346/002, blz. 4);

— Moet de door de belastingbetaler beoogde doelstelling in de wet dan wel in een circulaire worden omschreven?

— Een andere mogelijkheid bestaat erin de bepaling helemaal om te werken en te doelen op de "verrichtingen die leiden tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel en die voornamelijk met die bedoeling worden uitgevoerd".

Wat suggereert professor Vanistendael op grond van de vergelijkingen met de in andere landen vigerende wetgevingen?

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) stelt vast dat onze wetgeving twee antimisbruikbepalingen bevat, met name artikel 344, § 1, WIB 92, en artikel 1, § 10, Btw-Wetboek. Dit laatste artikel bepaalt wat volgt: "Voor de toepassing van dit Wetboek is er sprake van misbruik

opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage". Cette disposition a été insérée dans le Code TVA par l'article 18 de la loi-programme du 20 juillet 2006. Seuls quelques exemples sont cités dans l'exposé des motifs du projet de loi (DOC 51 2517/001, p. 19-20). Il a été remédié à la plupart des problèmes évoqués par l'entrée en vigueur du "paquet TVA" (directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 et directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008) le 1^{er} janvier 2010.

Mme Wouters constate que le concept de pratique abusive en matière de TVA donne encore toujours lieu à beaucoup d'incertitude.

Elle cite l'exemple des dépenses effectuées en matière d'économie d'énergie. Le législateur a prévu un certain nombre de réductions fiscales afin d'encourager le contribuable personne physique à réaliser des investissements économeurs d'énergie dans son habitation. Peut-on considérer qu'il y a pratique abusive si le contribuable demande à pouvoir bénéficier de la réduction fiscale lorsque les travaux économeurs d'énergie réalisés dans son habitation neuve sont en fait obligatoires en vertu des règles urbanistiques édictées par les autorités régionales?

Un autre exemple est celui du régime fiscal prévu en matière d'intérêts notionnels. Un certain nombre de groupes politiques n'acceptent pas que l'avantage fiscal soit aussi accordé pour la part des fonds propres dont la détention est imposée par la loi.

L'extension de la disposition anti-abus a pour conséquence que des fonctionnaires de l'administration fiscale pourraient déterminer sur la base d'éléments subjectifs, implicites et imprécis si une opération est imposable ou non et quel doit être le traitement fiscal qui doit s'appliquer. Ce ne peut être l'intention du législateur d'obliger le contribuable à demander l'accord préalable de l'administration pour toute opération afin de se garantir une sécurité juridique suffisante.

Sur la base du principe de légalité, le citoyen est en droit d'attendre que le législateur adapte la législation lorsqu'il apparaît que certaines situations ne correspondent pas aux objectifs initiaux de cette législation plutôt que d'imposer à l'administration de s'adapter à ces objectifs. L'administration peut évidemment avoir recours à la disposition générale anti-abus lorsqu'elle constate qu'elle ne peut imposer l'acte visé par une

wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben.". Dit artikel werd in het Btw-Wetboek ingevoegd bij artikel 18 van de Programmawet van 20 juli 2006. Slechts enkele voorbeelden worden aangehaald in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp (DOC 51 2517/001, blz. 19-20). De meeste problemen waarop werd gewezen, werden weggewerkt door de inwerkingtreding van het "btw-pakket" op 1 januari 2010 (Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, en Richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008).

De spreekster constateert dat rond het concept "btw-misbruik" nog steeds veel onzekerheid heerst.

Zij geeft het voorbeeld van de uitgaven voor energiebesparende maatregelen. De wetgever heeft voorzien in een aantal fiscale aftrekmogelijkheden om de belastingplichtige natuurlijke personen aan te zetten tot energiebesparende investeringen in hun woning. Kan men spreken van misbruik als de belastingplichtige te kennen geeft dat hij in aanmerking wil komen voor fiscale aftrek wanneer de energiebesparende werkzaamheden die hij in zijn nieuw gebouwde woning heeft gedaan, hem feitelijk werden opgelegd door de stedenbouwkundige regelgeving van de gewestelijke overheid?

Een ander voorbeeld is dat van het fiscale stelsel voor de notionele intrestaftrek. Een aantal politieke fracties neemt het niet dat het fiscale voordeel tevens wordt toegekend voor het aandeel van de wettelijk opgelegde eigen middelen.

De verruiming van de antimisbruikbepaling heeft tot gevolg dat de ambtenaren van de belastingadministratie op grond van subjectieve, impliciete en onnauwkeurige elementen zullen kunnen bepalen of een operatie al dan niet belastbaar is, en hoe die fiscaal zal worden afgehandeld. Het kan niet de bedoeling zijn van de wetgever er de belastingplichtige toe te verplichten voor elke operatie vooraf de toestemming van de administratie te vragen, om te waarborgen dat hij voldoende rechtszekerheid heeft.

Op grond van het legaliteitsbeginsel mag de burger verwachten dat de wetgever de wetgeving bijstuurt wanneer blijkt dat bepaalde situaties niet stroken met de oorspronkelijke doelen van die wetgeving, veeleer dan er de administratie toe te verplichten zich aan die doelen aan te passen. De administratie kan uiteraard een beroep doen op de algemene antimisbruikwetgeving wanneer zij vaststelt dat zij de bedoelde handeling

autre voie. Cependant, ne vaut-il pas mieux modifier la loi pour rendre cette imposition possible?

Le professeur Vanistendael indique que le contribuable qui réalise des travaux économeurs d'énergie a droit à la réduction fiscale car ces travaux répondent à un objectif légitime, à savoir réaliser des économies d'énergie. Même si l'avantage résultant de l'économie d'énergie est minimal par rapport à l'avantage fiscal, il est évident qu'il ne peut être question d'un évitement illicite de l'impôt dans ce cas-ci.

Pour ce qui est des intérêts notionnels, l'orateur constate qu'il s'agit d'un exemple où le contribuable essaye effectivement de profiter de l'avantage fiscal au maximum. Cependant, tant que le contribuable ne contrevient pas à une loi fiscale ou une loi d'ordre public, il n'y a pas de problème. Le contribuable ne peut être victime du fait que l'intention du législateur n'est pas claire en la matière. Si certains groupes politiques estiment que la législation est trop imprécise ou permet certains abus, il doit la corriger.

Le professeur Vanistendael fait remarquer que l'on peut aussi régler certaines questions par une disposition anti-abus spécifique. Il renvoie à l'article 344, § 3, du CIR 92 tel que figurant dans l'article 2 de la proposition de loi DOC 53 1111/001.

La loi italienne refuse tout avantage fiscal à partir du moment où les revenus proviennent d'un paradis fiscal, sauf si le contribuable peut apporter la preuve contraire, c'est-à-dire alléguer de motifs non fiscaux. Dans une affaire récente (2010), l'administration fiscale italienne a soumis les revenus d'un contribuable à l'impôt des sociétés sans lui octroyer la moindre déduction fiscale parce que les articles de maroquinerie qu'il avait importés du Moyen-Orient provenaient d'un pays figurant sur la liste noire. Le contribuable a invoqué comme motif non-fiscal de l'opération le fait que les bénéfices réalisés de la sorte étaient deux fois plus importants que s'il avait importé ces mêmes marchandises d'un pays européen. Le tribunal a refusé cet argument mais une circulaire a finalement redresser la situation. Si poursuivre des bénéfices plus importants n'est pas un motif non fiscal justifié, que peut encore faire une entreprise?

L'intervenant souligne l'importance de garantir la sécurité juridique du contribuable. Il ne peut donc être

niet via een andere weg kan belasten. Desondanks rijst de vraag of het niet beter ware de wet te wijzigen, om aldus die belastingheffing mogelijk te maken.

Professor Vanistendael geeft aan dat een belastingplichtige die energiebesparende werkzaamheden uitvoert, recht heeft op fiscale aftrek, omdat die werkzaamheden tegemoet komen aan een legitiem oogmerk, met name energie besparen. Ook al is het voordeel van de energiebesparing minimaal ten aanzien van het fiscale voordeel, dan nog is het vanzelfsprekend dat in dit geval geen sprake kan zijn van onrechtmatige belastingontwijking.

Met betrekking tot de notionele intrestaftrek stelt de spreker vast dat dit een voorbeeld is van een geval waarin de belastingplichtige daadwerkelijk probeert een maximaal belastingvoordeel te halen. Er is evenwel geen probleem zolang de belastingplichtige geen fiscale wet of een wet van openbare orde overtreedt. De belastingplichtige mag er niet het slachtoffer van zijn dat de wetgever zijn bedoeling terzake niet duidelijk heeft aangegeven. Als sommige politieke fracties de mening zijn toegedaan dat de wetgeving te onnauwkeurig is of bepaalde vormen van misbruik mogelijk maakt, moet de wetgeving worden bijgestuurd.

Professor Vanistendael merkt op dat men bepaalde aangelegenheden ook kan regelen door middel van een specifieke antimisbruikregeling. Hij verwijst in dat verband naar artikel 344, § 3, WIB 92, zoals het opgenomen is in artikel 2 van het wetsvoorstel DOC 53 1111/001.

De Italiaanse wet weigert enig fiscaal voordeel toe te kennen wanneer de inkomsten afkomstig zijn van een belastingparadijs, behalve indien de belastingplichtige het tegendeel kan bewijzen, en dus niet-fiscale motieven kan invoeren. In een recent geval (van 2010) hebben de Italiaanse belastingdiensten de inkomsten van een belastingplichtige aan de vennootschapsbelasting onderworpen zonder hem ook maar de minste belastingaftrek toe te kennen, omdat de lederwaren die hij uit het Midden-Oosten had geïmporteerd, afkomstig waren van een land dat op de zwarte lijst stond. Daarop voerde de belastingplichtige als niet-fiscaal motief van de operatie aan dat hij daardoor dubbel zoveel winst had gemaakt dan wanneer hij diezelfde goederen uit een Europees land had ingevoerd. Hoewel de rechtbank dit argument naast zich heeft neergelegd, werd de situatie uiteindelijk rechtgezet in een circulaire. Als het streven naar hogere winst geen gerechtvaardigd niet-fiscaal motief is, wat mag een onderneming dan wel nog doen?

De spreker beklemtoont hoe belangrijk het is dat de belastingplichtige rechtszekerheid wordt gewaarborgd.

question de donner à l'administration fiscale une trop grande marge d'interprétation. Il devient en effet très difficile de mener une politique générale et d'imposer une interprétation uniforme lorsque chaque contrôleur peut interpréter différemment la législation. La limitation de la marge d'interprétation doit aller de pair avec une disposition anti-abus qui permette à l'administration fiscale d'intervenir dans des situations extrêmes. Si on ne pose pas certaines balises à la créativité du contribuable, il est évident que plus personne ne paiera des impôts.

Les objectifs visés doivent être définis dans la loi et non dans une simple circulaire. Seules des dispositions législatives formulées de manière précise peuvent réduire la nécessité de recourir à une disposition générale anti-abus.

Il est évident qu'il ne faut pas généraliser la procédure du *ruling* à toutes les transactions. Le problème est que, par facilité, beaucoup de consultants fiscaux ont tendance à recourir immédiatement à la procédure d'accord préalable plutôt que de chercher eux-mêmes une solution.

En conclusion, le professeur Vanistendael estime qu'il est préférable que la législation ne se réfère pas aux intentions du législateur parce qu'elles sont souvent très vagues et peuvent évoluer dans le temps. Le critère doit donc être le motif fiscal et le fait de savoir si ce motif est essentiel (cf. l'arrêt *Halifax* susmentionné), voire exclusif. La marge d'interprétation de l'administration ne peut être trop importante.

IV. — AUDITION DU PROFESSEUR MARC BOURGEOIS (ULG)

1. Exposé du Professeur Marc Bourgeois (ULg)

M. Marc Bourgeois indique que le droit fiscal belge connaît le principe de l'évitement licite de l'impôt, c'est-à-dire le droit subjectif de choisir la voie la moins imposée (cf. l'arrêt *Brepols*, Cass., 6 juin 1961). Les contribuables ont le droit d'organiser leurs affaires de manière à éviter les impôts pour autant qu'ils n'enfreignent aucune disposition de la loi fiscale et qu'ils n'accomplissent pas des actes simulés. En d'autres termes, les contribuables doivent assumer les conséquences juridiques de leurs actes et ne peuvent s'accorder pour tromper le fisc-tiers.

Er moet dus op worden toegezien dat de interpretatieruimte van de belastingadministratie niet te groot wordt. Wanneer de wetgeving door elke controleur op een andere wijze kan worden uitgelegd, bemoeilijkt dat immers het voeren van een algemeen beleid, alsook het opleggen van een eenvormige interpretatie. De inperking van de interpretatieruimte moet gepaard gaan met een antimisbruikbepaling, die de fiscale administratie in staat stelt op te treden in extreme situaties. Als men de creativiteit van de belastingplichtigen niet aan banden legt, betaalt uiteraard niemand nog belastingen.

De nagestreefde doelen moeten worden gedefinieerd in de wet, en niet in een gewone circulaire. Alleen nauwkeurig geformuleerde wettelijke bepalingen kunnen de nood aan een algemene antimisbruikbepaling indijken.

Het spreekt vanzelf dat de *ruling*procedure niet tot alle schikkingen mag worden verruimd. Het probleem is dat veel belastingconsulenten er uit gemakzucht toe neigen onmiddellijk een beroep te doen op de procedure van voorafgaand akkoord, veeleer dan zelf een oplossing te zoeken.

Tot besluit meent professor Vanistendael dat het beter is dat de wetgeving niet verwijst naar de doelstellingen van de wetgever, omdat die vaak zeer vaag zijn, en kunnen evolueren in de tijd. Als criterium moet dus het fiscaal motief worden gehanteerd, en de wetenschap dat dit motief van essentieel, en zelfs exclusief belang is (zie voormeld arrest-*Halifax*). De administratie mag over geen te ruime interpretatieruimte beschikken.

IV. — HOORZITTING MET PROFESSOR MARC BOURGEOIS (ULG)

1. Uiteenzetting door professor Marc Bourgeois (ULg)

Volgens *professor Marc Bourgeois* bestaat het principe van de geoorloofde belastingontwijking in het Belgische fiscaal recht. De burger geniet dus het subjectieve recht de minst belaste weg te kiezen (zie het arrest-*Brepols*, Cass., 6 juni 1961). De belastingplichtigen hebben het recht hun zaken zodanig te organiseren dat zij belastingen kunnen ontwijken, zolang zij geen enkele fiscale wetsbepaling schenden en geen schijnhandelingen verrichten. Met andere woorden: de belastingplichtigen moeten de rechtsgevolgen van hun handelingen dragen en mogen geen afspraken maken om de fiscus-derde te misleiden.

Le droit de choisir la voie la moins imposée n'est pas une spécificité belge. On retrouve un tel droit dans la plupart des États membres de l'Union européenne. Il est également consacré dans la jurisprudence de la Cour de justice européenne. L'intervenant renvoie à l'arrêt *Halifax* en matière de TVA (CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/2) et l'arrêt *Cadbury-Schweppes* en matière de fiscalité directe (CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04).

Il existe diverses techniques permettant d'éviter licitement l'impôt:

— L'abstention: par exemple, ne pas acheter un paquet de cigarettes pour éviter de devoir payer la TVA et les accises associées à l'achat de ce produit;

— La substitution: le contribuable substitue à un acte qui engendre une certaine charge fiscale un autre acte qui engendre une charge fiscale moins élevée mais qui lui procure un résultat économique plus ou moins équivalent. Par exemple, il se déplace en vélo vers son lieu de travail plutôt que d'utiliser sa voiture;

— L'évasion physique: par exemple, le fait de quitter l'ordre juridique belge parce que l'on paye un impôt sur les revenus moins élevé en France ou le fait de quitter l'ordre juridique français pour éviter l'impôt sur la fortune ou la taxation des revenus sur actions. Cet acte est évidemment sous-tendu pas la condition de sincérité;

— Les opérations non simulées accomplies à des conditions anormales: le contribuable peut exercer sa liberté contractuelle et conclure des conventions comprenant des conditions anormales. Le législateur fiscal peut, dans ce cas, adopter des mesures anti-abus spécifiques qui permettent de réintégrer des avantages anormaux octroyés par des entreprises dans la base imposable. La question se pose cependant de savoir si ce type d'opérations peut tomber aussi dans le champ d'application d'une disposition générale anti-abus.

La notion d'"évitement licite de l'impôt" montre que ce choix peut être volontaire et n'être dicté, le cas échéant, que par des considérations d'ordre fiscal. Les conditions d'exercice du droit de choisir la voie la moins imposée sont l'absence de violation du droit fiscal et la sincérité juridique. Les droits et les obligations présentés aux tiers doivent être ceux qui existent réellement entre les parties contractantes. Le contribuable peut parfaitement accomplir des actes qui n'ont aucun autre objectif que de réduire des impôts, en ce compris des actes de "destruction de l'impôt", sous réserve bien évidemment de l'application de mesures spécifiques anti-abus.

Niet alleen in België bestaat dat recht te kiezen voor de minst belaste weg; dat recht bestaat in de meeste lidstaten van de Europese Unie. Tevens wordt het bekrachtigd door de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie. De spreker verwijst in dat verband naar het arrest-*Halifax* inzake btw (HJEU, 21 februari 2006, zaak C-255/2) en het arrest-*Cadbury Schweppes* inzake directe fiscaliteit (HJEU, 12 september 2006, zaak C-196/04).

Er bestaan diverse technieken om op geoorloofde wijze belastingen te ontwijken.

— Onthouding: bijvoorbeeld: geen pakje sigaretten kopen om aldus de aan de aankoop van dat product verbonden btw en accijnzen niet te hoeven betalen.

— Vervanging: de belastingplichtige vervangt een handeling die hem fiscaal wat kost door een andere handeling die fiscaal minder kost maar hem min of meer hetzelfde economisch resultaat oplevert. Bijvoorbeeld: hij gaat met de fiets naar het werk, in plaats van met de auto.

— Fysieke ontwijking: bijvoorbeeld: men verlaat de Belgische rechtsorde omdat men minder inkomstenbelasting betaalt in Frankrijk, of men verlaat de Franse rechtsorde om de aldaar geldende vermogensbelasting of de taks op inkomsten uit aandelen te voorkomen. Uiteraard moet die handeling oprecht worden gesteld.

— Niet gesimuleerde transacties tegen ongebruikelijke voorwaarden: de belastingplichtige kan zijn contractuele vrijheid benutten en overeenkomsten sluiten die ongebruikelijke voorwaarden bevatten. In dat geval kan de fiscale wetgever specifieke antimisbruikmaatregelen nemen, die het mogelijk maken de ongebruikelijke voordelen die door ondernemingen werden toegekend, alsnog in de belastbare grondslag op te nemen. De vraag rijst echter of dat soort transacties ook binnen de toepassingsfeer van een algemene antimisbruikbepaling kunnen vallen.

Het begrip "geoorloofde belastingontwijking" toont aan dat die keuze vrijwillig kan zijn en zo nodig alleen maar kan zijn ingegeven door fiscale overwegingen. Voor de uitoefening van het recht te kiezen voor de minst belastbare weg, geldt de dubbele voorwaarde dat het fiscaal recht niet mag worden geschonden en dat de handeling juridisch eerlijk moet zijn. De aan de derden bekendgemaakte rechten en plichten moeten écht tussen de contracterende partijen bestaan. De belastingplichtige kan perfect handelingen verrichten die uitsluitend tot doel hebben minder belastingen te betalen, inclusief "belastingvernietigende" handelingen, zij het uiteraard onder voorbehoud van de toepassing van specifieke antimisbruikmaatregelen.

L'évitement licite de l'impôt est en principe efficace. Il peut donc être opposé aux tiers, et donc au fisc sur la base de l'article 1165 du Code civil. Ce droit connaît une restriction: une disposition légale peut rendre inefficaces certains procédés d'évitement licite considérés comme étant socialement inacceptables ou abusifs. À cette fin, le législateur prend soit des mesures spécifiques portant sur un point précis (articles 26, 54 ou encore 344, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92)), soit un remède plus global (mesure générale anti-abus — article 344, § 1^{er}, CIR 92) qui permet une approche systémique de l'ensemble du code fiscal. On peut également appliquer simultanément les deux types de mesures.

Le droit de choisir la voie la moins imposée se fonde sur le principe constitutionnel de légalité de l'impôt (article 170 de la Constitution) qui accorde la compétence fiscale au législateur. Celui-ci ne peut déléguer le pouvoir de fixer la matière, la base imposable, les taux ou encore les exonérations au pouvoir exécutif ou à son administration. La nécessité de prendre une loi pour créer un impôt et en régler les éléments essentiels implique a contrario l'existence d'un principe général de franchise des personnes et des choses, et un principe d'interprétation stricte de la loi fiscale, avec l'interdiction de combler les lacunes et surtout d'interpréter la loi fiscale par analogie.

Comme indiqué ci-dessus, le législateur a le pouvoir de limiter le droit de choisir la voie la moins imposée et donc de restreindre le domaine de l'évitement licite de l'impôt par des mesures générales ou spécifiques anti-évitement ("anti-abus"), c'est-à-dire de définir, par la loi, l'objet et le fait taxables.

Le professeur Bourgeois synthétise la question de la manière suivante:

1. l'abstention n'est pas répréhensible;
2. toute altération volontaire de la réalité qui a pour but de léser les intérêts du Trésor est condamnable par des sanctions fiscales et pénales;
3. le choix de la voie la moins imposée est un droit, soumis à une seule contrainte, à savoir l'obligation d'être

In principe is geoorloofde belastingontwijking werkbaar, dat wil zeggen tegenwerpbaar aan derden en dus aan de fiscus, overeenkomstig artikel 1165 van het Burgerlijk Wetboek. Op dat recht geldt één beperking: een wetbepaling kan sommige methodes om op geoorloofde manier belastingen te ontwijken, alsnog verbieden, zo zij als maatschappelijk onaanvaardbaar of misleidend worden beschouwd. Daartoe neemt de wetgever specifieke maatregelen met betrekking tot een welbepaald aspect (artikelen 26, 54 of nog 344, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), of stelt hij een omvattender regeling in (een algemene antimisbruikmaatregel zoals die welke is vervat in artikel 344, § 1, van het WIB 1992)), dat wil zeggen een regeling die voor het hele fiscale wetboek geldt. Tevens is het mogelijk tegelijk de twee soorten maatregelen te nemen.

Het recht de minst belaste weg te kiezen is gebaseerd op het grondwettelijke beginsel van de legaliteit inzake belastingen, zoals dat is opgenomen in artikel 170 van de Grondwet; dat artikel kent de bevoegdheid in fiscale aangelegenheden overigens aan de wetgever toe. Die wetgever mag zijn bevoegdheid de belaste aangelegenheden, de belastinggrondslag, de belastingvoet of nog de belastingvrijstellingen vast te stellen, niet overdragen aan de uitvoerende macht of aan diens administratie. De verplichting een wet aan te nemen om een nieuwe belasting in te stellen en er de sleutelaspecten van te regelen, impliceert *a contrario* een ander algemeen beginsel, te weten dat de personen en zaken in principe vrij van belasting zijn en dat de fiscale wet strikt moet worden geïnterpreteerd, met het verbod de leemten ervan aan te vullen en — vooral — de fiscale wet naar analogie van een andere wet te interpreteren.

Zoals eerder aangegeven, mag de wetgever beperkingen opleggen aan het recht de minst belaste weg te kiezen en dus ook de reikwijdte van de geoorloofde belastingontwijking inperken via algemene of specifieke anti-ontwijkingsmaatregelen (antimisbruikmaatregelen). Met andere woorden: de wetgever mag bij wet bepalen welke voorwerpen en handelingen belastbaar zijn.

Professor Bourgeois geeft de volgende synthese van het vraagstuk:

1. onthouding is niet laakbaar;
2. elke opzettelijke vervorming van de werkelijkheid om de belangen van de Schatkist te schaden, is strafbaar met fiscale en strafrechtelijke sancties;
3. de keuze voor de minst belaste weg is een recht waarop slechts één beperking geldt: de verplichting

sincère et donc de ne pas commettre de “simulation”, sous réserve des restrictions apportées par la loi fiscale.

L'arrêt Brepols (Cass., 6 juin 1961) fonde le droit de choisir la voie la moins imposée. Il dispose en effet qu’*“il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu’elles leurs donnent n’est pas la plus normale”* (Cass., 6 juin 1961, Brepols, Pas., 1961, I, p. 1082).

L'arrêt “Au Vieux Saint-Martin” est venu compléter cette jurisprudence: *“Il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale. [...] Que par ses considérations et constatations, l’arrêt, qui ne relève pas que lesdites opérations ne représentent pas l’expression de la volonté réelle des sociétés concernées, ne justifie pas légalement sa décision que ces actes sont constitutifs de simulation”* (Cass., 22 mars 1990, J.D.F., 1990, p. 110). Si cet arrêt de principe rencontre l’impératif de sécurité juridique des contribuables, il ouvre néanmoins une très grande porte à des montages de pure planification fiscale.

La mesure générale anti-abus visée à l’article 344, § 1^{er}, CIR 92, est libellée comme suit: *“N’est pas opposable à l’administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu’à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l’administration constate, par présomptions ou par d’autres moyens de preuve visés à l’article 340, que cette qualification a pour but d’éviter l’impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique”*. Ce dispositif a déjà été qualifié à maintes reprises de texte mort, inefficace, inutile. Le professeur Bourgeois estime qu’il faut être plus nuancé. La jurisprudence a admis le recours à l’article 344, § 1^{er}, CIR 92, mais globalement parlant, il faut reconnaître que l’efficacité de la disposition est pour le moins limitée. La question est de savoir si le législateur peut adopter une disposition légale qui irait plus loin dans la lutte contre l’abus général sans enfreindre la Constitution.

eerlijk te zijn en dus niets te simuleren, dat alles onder voorbehoud van de bij de fiscale wetgeving opgelegde beperkingen.

Het arrest-Brepols (Cass., 6 juni 1961) legt de grondslag vast voor het recht de minst belaste weg te kiezen *“[van] verboden simulatie voor de fiscus en dus evenmin van belastingfraude is geen sprake, als de partijen, om de meest voordelige belastingregeling te genieten, gebruik maken van de vrijheid van overeenkomst, zonder evenwel enige wettelijke verplichting te schenden, en handelingen verrichten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs als de vorm die ze er aan gegeven hebben niet de meest normale is”*.

Het arrest-Au Vieux Saint-Martin heeft die rechtspraak aangevuld: *“[van] verboden simulatie voor de fiscus en dus evenmin van belastingfraude is geen sprake, als de partijen, om de meest voordelige belastingregeling te genieten, gebruik maken van de vrijheid van overeenkomst, zonder evenwel enige wettelijke verplichting te schenden, en handelingen verrichten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, ook al worden die handelingen enkel en alleen verricht om de belastingen te vermindere[n]. [...] Dat met die overwegingen en vaststellingen, het arrest, dat niet zegt dat die verrichtingen niet de uitdrukking zijn van de werkelijke wil van de betrokken vennootschappen, zijn beslissing dat die handelingen op simulatie neerkomen, niet naar recht verantwoordt”*. (Cass., 22 maart 1990). Hoewel dat standaardarrest tegemoetkomt aan de vereiste van rechtszekerheid voor de belastingplichtigen, zet het niettemin de deur wagenwijd open voor zuivere taxplanning-constructies.

De in artikel 344, § 1, van het WIB 1992 vervatte algemene antimisbruikmaatregel luidt als volgt: *“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.”* Die bepaling werd al herhaaldelijk als dode, ondoeltreffende en nutteloze tekst bestempeld. Volgens professor Bourgeois moet men genuanceerder zijn. De rechtspraak heeft aanvaard dat men zich op artikel 344, § 1, van het WIB 1992 beroept, maar men moet generaliter toegeven dat de doeltreffendheid van de bepaling nogal beperkt is. Vraag is of de wetgever een wetsbepaling kan goedkeuren die inzake bestrijding van het algemeen misbruik een ruimere strekking heeft, zonder daarbij de Grondwet te schenden.

Le professeur Bourgeois insiste sur le fait que son intervention porte sur une mesure anti-évasion (*belastingontwijking* – *tax avoidance*) et non une mesure anti-fraude (*belastingontduiking* – *tax evasion*) (Cass., 11 mai 2006). Pour lutter contre la fraude fiscale, l'administration dispose du concept juridique de simulation. Ce concept n'est pas facile à utiliser mais il s'agit de l'instrument majeur permettant d'identifier les principaux cas de fraude fiscale.

Au début des années 1990, le législateur a voulu restreindre l'espace du droit de choisir la voie la moins imposée en adoptant une mesure générale anti-abus (article 344, § 1^{er}, CIR 92)². Cette disposition pose toutefois problème dans les cas de simulation puisqu'elle ne s'applique en principe pas à la fraude fiscale.

La mesure générale anti-abus a été validée par la Cour constitutionnelle (arrêt du 24 novembre 2004, n° 188/2004). Celle-ci a estimé que cette mesure ne donnait pas à l'administration une habilitation générale de déterminer l'objet de l'impôt. Elle a donc conclu qu'il n'y avait pas de violation de l'article 170 de la Constitution.

Par ailleurs, le professeur Bourgeois souligne que l'inopposabilité visée à l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 concerne uniquement la "qualification", et non l'"acte" ou les "actes" posé(s) par le contribuable. En d'autres termes, l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, ne permet pas à l'administration d'écarter l'acte d'un contribuable qui paraît anormal ou artificiel mais uniquement sa qualification.

Dans ce contexte, l'orateur enjoint la commission à être extrêmement prudente dans l'emploi du terme "qualification". L'idée que seule la qualification est inopposable a donné lieu à des interprétations restrictives ayant conduit à limiter très sensiblement l'efficacité de la mesure générale anti-abus. Le terme "qualification" signifie en fait "étiquette". Or, lorsque l'on change l'étiquette d'un produit, celui-ci reste identique. L'intervenant renvoie à l'arrêt de la Cour de cassation du 4 novembre 2005: *"En vertu de l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et celle-ci ne peut lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte"*.

² Article 16 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières. Rapport fait au nom de la commission des Finances et du Budget de la Chambre par M. Carlos Lisabeth, Doc. N°. 1072/8 — 1992-1993.

Professor Bourgeois wijst er met aandrang op dat zijn betoog betrekking heeft op een maatregel van belastingontwijking (*tax avoidance*) en niet van belastingontduiking (*tax evasion*) (Cass., 11 mei 2006). Om de fiscale fraude te bestrijden, beschikken de overheidsdiensten over het juridisch concept "simulatie". Dat concept is niet gemakkelijk te hanteren, maar het is het belangrijkste instrument om de belangrijkste gevallen van fiscale fraude te kunnen opsporen.

Begin jaren 90 heeft de wetgever het toepassingsgebied van het recht te kiezen voor de minst belaste weg willen inperken; dat gebeurde door de aanneming van een algemene antimisbruikmaatregel (artikel 344, § 1, van het WIB 1992)². Die bepaling doet echter een probleem rijzen in geval van simulatie omdat ze in principe niet op de fiscale fraude van toepassing is.

De algemene antimisbruikmaatregel werd gevalideerd door het Grondwettelijk Hof (arrest nr. 188/2004 van 24 november 2004), dat van oordeel was dat die maatregel de diensten geen algemene machtiging verleent om het belastingobject te bepalen. Het Grondwettelijk Hof heeft dan ook geconcludeerd dat artikel 170 van de Grondwet niet werd geschonden.

Professor Bourgeois wijst er voorts op dat de in artikel 344, § 1, van het WIB 1992 bedoelde niet-tegenwerpbaarheid alleen op de "kwalificatie" slaat en niet op de door de belastingplichtige gestelde "handeling(en)". Met andere woorden, dat artikel biedt de diensten niet de mogelijkheid de handeling van een belastingplichtige af te wijzen die abnormaal of artificieel lijkt, maar alleen de kwalificatie ervan.

In die context roept de spreker de commissie op uiterst omzichtig om te springen met de term "kwalificatie". De idee dat alleen de kwalificatie niet-tegenwerpbaar is, heeft aanleiding gegeven tot beperkende uitleggingen die met zich hebben gebracht dat de algemene antimisbruikmaatregel veel minder doeltreffend is geworden. Het woord "kwalificatie" betekent eigenlijk "etiket". Als men echter het etiket van een product wijzigt, blijft het product wel hetzelfde. De spreker verwijst naar het arrest van het Hof van Cassatie van 4 november 2005, waarin wordt aangegeven dat krachtens artikel 344, § 1, van het WIB 1992 *"alleen de kwalificatie van een akte aan de belastingadministratie niet kan worden tegenworpen en dat zij, bijgevolg, de kwalificatie slechts met inachtnaam van de rechtsgevolgen van die akte kan wijzigen"*.

² Artikel 16 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen. Verslag namens de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting uitgebracht door de heer Carlos Lisabeth, Doc. Nr. 1072/8-1992-1993.

Par contre, la mesure spécifique anti-abus visée à l'article 344, § 2, CIR 92, qui vise le transfert de certaines sources de revenus vers un paradis fiscal, permet une inopposabilité de l'acte.

Le professeur Bourgeois fait ensuite remarquer que l'abus de qualification ne doit pas être confondu avec l'erreur de qualification. L'article 344, § 1^{er}, CIR 92, permet à l'administration de substituer une autre qualification à la qualification donnée délibérément à l'acte par les parties contractantes; ces deux qualifications sont correctes. L'administration ne peut requalifier l'acte visé que si la qualification a été adoptée par le contribuable dans le but d'éviter l'impôt, c'est-à-dire s'il a agi sans autre motif que fiscal. L'orateur souligne une fois encore qu'il s'agit bien d'actes posés dans le but d'éviter l'impôt (choix de la voie la moins imposée) et non d'éluder l'impôt, action qui relève davantage de la fraude fiscale.

L'administration fiscale doit donc démontrer que la qualification donnée par les parties a pour objectif l'évitement de l'impôt tandis que le contribuable est en droit d'apporter la preuve contraire et de démontrer que la qualification contestée se justifie par des besoins légitimes de caractère économique et financier. Cette preuve peut être fournie par tous moyens de droit, à l'exclusion du serment.

Une telle disposition générale anti-abus figure aussi dans le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement. La référence aux "besoins légitimes de caractère économique et financier" limite le domaine d'application de la disposition dans la mesure où elle laisse supposer que la disposition anti-abus ne peut s'appliquer qu'à des actes relevant de la sphère économique, et non de la sphère privée. Or, des opérations artificielles ou anormales peuvent parfaitement être réalisées dans un cadre privé et tomber ainsi dans le champ d'application d'une mesure générale anti-abus. Le législateur doit donc réfléchir à la meilleure manière de formuler la contre-preuve possible. Il pourrait ainsi simplement permettre au contribuable d'évoquer des motifs sérieux non fiscaux.

Le contribuable peut s'adresser au Service des décisions anticipées pour obtenir un accord préalable (*ruling*) dans le cadre du champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92.

De in artikel 344, § 2, van het WIB 1992 vervatte specifieke antimisbruikmaatregel, die betrekking heeft op de overdracht van bepaalde bronnen van inkomsten naar een belastingparadijs, staat daarentegen een niet-tengerwerpbaarheid van de handeling toe.

Vervolgens merkt professor Bourgeois op dat misbruik van kwalificatie niet mag worden verward met verkeerde kwalificatie. Artikel 344, § 1, van het WIB 1992 maakt het voor de diensten mogelijk de kwalificatie die de contracterende partijen bewust aan de handeling hebben gegeven, te vervangen door een andere kwalificatie; beide kwalificaties zijn correct. De overheidsdiensten mogen aan de bedoelde handeling alleen een andere kwalificatie geven indien de belastingplichtige met zijn kwalificatie beoogde belastingen te ontwijken, dat wil zeggen indien hij louter met een fiscale beweegreden heeft gehandeld. De spreker onderstreept nogmaals dat het wel degelijk gaat om handelingen met de bedoeling belastingen te ontwijken (keuze van de minst belaste weg) en niet te ontduiken. Dat laatste valt veeleer onder fiscale fraude.

De belastingadministratie moet dus bewijzen dat de door de partijen gegeven kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, terwijl de belastingplichtige het recht heeft het tegenovergestelde bewijs te leveren en aan te tonen dat de betwiste kwalificatie gerechtvaardigd is door rechtmatige behoeften van economische en financiële aard. Dit bewijs mag worden geleverd door alle rechtsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Ook het Wetboek der successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten bevatten zo'n algemene antimisbruikbepaling. De verwijzing naar de "rechtmatige financiële of economische behoeften" beperkt het geldingsgebied van de bepaling omdat ze doet veronderstellen dat de antimisbruikbepaling alleen van toepassing is op handelingen die tot de economische sfeer behoren en niet tot de privé-sfeer. Artificiële of abnormale verrichtingen kunnen echter perfect in een privé-kader tot stand komen en zodoende onder het toepassingsgebied van een algemene antimisbruikmaatregel vallen. De wetgever moet dus nadenken over de best mogelijke wijze waarop het tegenbewijs moet worden geformuleerd. Zo zou hij de belastingplichtige gewoon kunnen toestaan zich op ernstige niet-fiscale motieven te beroepen.

De belastingbetaler kan zich wenden tot de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken om een voorafgaand akkoord (*ruling*) te verkrijgen in het kader van het toepassingsgebied van artikel 344, § 1, van het WIB 1992.

L'article 344, § 1^{er}, CIR 92 distingue deux cas où la requalification est envisageable:

1) Le cas de l'acte juridique unique susceptible de plusieurs qualifications.

Ce cas implique la concurrence entre deux qualifications possibles et exactes d'un même acte juridique. Il est toutefois très difficile d'appliquer une telle disposition. Une seule illustration positive (applicabilité de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92) a été donnée dans le cadre des travaux préparatoires, à savoir: un contrat par lequel le propriétaire d'un bois sur pied autorise une autre personne à l'exploiter à son profit (vente du bois après avoir abattu les arbres). S'agit-il d'une vente immobilière par mobilisation anticipée ou d'une location du sol avec droit de jouissance et donc possibilité d'abattre les arbres?

L'administration fiscale a par contre tenté sans succès d'appliquer l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 dans les cas suivants:

- remboursement partiel du capital d'une société plutôt que distribution de dividendes;
- rachat par la société de parts propres plutôt que distribution de dividendes;
- constitution d'un droit réel d'usufruit plutôt qu'une mise en location (bail).

L'administration a voulu requalifier les opérations visées en considérant que le résultat économique était identique. La jurisprudence s'est toutefois opposée à une telle requalification car les conséquences juridiques non fiscales d'un remboursement partiel de capital d'une société ou du rachat par la société de parts propres ne sont pas les mêmes que celles d'une distribution de dividendes. Il en va de même pour le troisième exemple cité.

2) Le cas des actes juridiques multiples (*step by step doctrine*) concourant à l'accomplissement d'une même opération.

Des actes juridiques multiples concourent à la réalisation d'une opération unique lorsqu'ils sont reliés par une unité d'intention, telle qu'aucun d'eux pris individuellement n'aurait été accompli sans les autres. Lorsqu'il n'y a pas simultanéité, cela implique que, lors de l'accomplissement du premier acte, l'intention d'accomplir le second (et les suivants) était déjà

Artikel 344, § 1, van het WIB 1992 maakt een onderscheid. Er zijn twee mogelijkheden om tot een andere kwalificatie te komen:

1) Het geval van de eenmalige rechtshandeling die voor verschillende kwalificaties vatbaar is.

Dat geval impliceert de samenloop van twee mogelijke en juiste kwalificaties van een zelfde rechtshandeling. Het is echter zeer moeilijk een dergelijke bepaling toe te passen. In het kader van de parlementaire werkzaamheden werd één enkel positief voorbeeld gegeven (toepasselijkheid van artikel 344, § 1, van het WIB 1992), met name: een contract waarbij de eigenaar van opstaand hout een andere persoon toestaat het in zijn voordeel te exploiteren (verkoop van het hout nadat de bomen werden geveld). Gaat het om een onroerende verkoop door vervroegde roerendmaking, dan wel om de verhuur van de grond met genotsrecht en dus met de mogelijkheid de bomen te vellen?

De belastingadministratie heeft daarentegen in de volgende gevallen vruchteloos geprobeerd artikel 344, § 1, van het WIB 1992 toe te passen:

- gedeeltelijke terugbetaling van het kapitaal van een vennootschap in plaats van uitkering van dividend;
- terugkoop van eigen aandelen door de vennootschap in plaats van uitkering van dividend;
- vestiging van een zakelijk recht van vruchtgebruik in plaats van verhuring (huur).

De administratie heeft de beoogde operaties willen herkwalificeren door ervan uit te gaan dat het economisch resultaat identiek was. De rechtspraak heeft zich evenwel tegen een dergelijke herkwalificatie gekant, want de niet-fiscale rechtsgevolgen van een gedeeltelijke terugbetaling van het kapitaal van een vennootschap of de terugkoop door de vennootschap van eigen aandelen zijn niet dezelfde als die van een uitkering van dividend. Hetzelfde geldt voor het derde aangehaalde voorbeeld.

2) Het geval van meervoudige rechtshandelingen ("*step by step*"-rechtsleer) die bijdragen tot de volbrenging van een zelfde verrichting.

Meervoudige rechtshandelingen dragen bij tot de realisatie van één enkele verrichting indien zij onderling zijn verbonden door eenheid van intentie, zodanig dat geen enkele ervan afzonderlijk zou zijn volbracht zonder de andere. Als er geen gelijktijdigheid is, houdt dit in dat bij de uitvoering van de eerste handeling het voornemen om de tweede (en de volgende) uit te

présente (chaîne programmée) (*“step by step doctrine”*). L’administration fiscale a tenté de requalifier de telles opérations en leur octroyant une étiquette unique, faisant ainsi abstraction de la qualification des actes juridiques distincts accomplis pour aboutir au résultat économique. La Cour de cassation a considéré que l’administration ne peut ignorer aucun des effets de droit découlant des actes conclus par les parties. En effet, c’est la qualification donnée par les parties à leurs actes juridiques qui est, d’après le texte légal, inopposable à l’administration, pas ces actes eux-mêmes ni leurs effets (Cass., 4 novembre 2005; Cass., 21 avril 2005). Lorsque l’administration requalifie l’opération en faisant abstraction des différents actes distincts posés par les parties, elle doit cependant, après cette requalification, aboutir à un résultat qui ne diffère pas des droits et obligations créés par les parties. En d’autres termes, après la requalification, les effets juridiques doivent être identiques à ceux voulus par les parties. Cette exigence d’identité rend la disposition légale pratiquement inutilisable.

L’arrêt de la Cour de cassation du 22 novembre 2007 (*F.J.F.*, 2008, liv. 5, 541) a quelque peu nuancé cette exigence en constatant qu’*“en application de cette disposition légale l’administration des contributions directes peut requalifier dans son ensemble l’opération qui a été artificiellement décomposée en actes distincts et modifier ainsi la qualification qui a été donnée par les parties à chaque acte distinct lorsqu’elle constate que les actes visent la même opération d’un point de vue économique. Elle peut établir l’impôt sur la base de cette nouvelle qualification, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. L’administration ne peut toutefois procéder à la requalification de l’opération que si la nouvelle qualification a des effets juridiques non fiscaux similaires [au] résultat final des actes juridiques posés par les parties”*. Il est donc question ici de similitude et non plus d’identité.

Dans son arrêt du 21 avril 2005, la Cour de cassation avait été amenée à s’exprimer à propos d’un schéma de location – sous-location. Normalement, le contribuable dispose de deux possibilités: la première possibilité est de louer le bien à une société ou à une personne physique qui affecte ce bien à son activité professionnelle. Dans le cas d’une location directe avec exercice d’une activité professionnelle, l’impôt est dû sur les loyers réels. L’article 32, 3°, CIR 92, prévoit que les rémunérations d’un dirigeant d’entreprise comprennent

voeren, al aanwezig was (geprogrammeerde reeks) (*“step by step”-rechtsleer*). De belastingadministratie heeft geprobeerd dergelijke verrichtingen een andere kwalificatie te geven door ze als uniek te beschouwen, waarbij zij aldus abstractie maakt van de kwalificatie van de rechtshandelingen die afzonderlijk zijn uitgevoerd om tot het economisch resultaat te komen. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de administratie geen enkele van de rechtsgevolgen mag negeren die voortvloeien uit de handelingen van de partijen. De door de partijen aan hun rechtshandelingen gegeven kwalificatie mag, volgens de wettekst, de administratie immers niet worden tegengeworpen, niet die handelingen zelf, noch hun gevolgen (Cass., 4 november 2005; Cass., 21 april 2005). Als de administratie de verrichting een andere kwalificatie geeft door abstractie te maken van de verschillende door de partijen afzonderlijk gestelde handelingen, moet zij na die herkwalificatie echter tot een resultaat komen dat niet verschilt van de door de partijen gecreëerde rechten en verplichtingen. Na de herkwalificatie moeten de rechtsgevolgen met andere woorden identiek zijn aan die welke de partijen hebben gewild. Die eis inzake volkomen gelijkheid maakt de wetsbepaling nagenoeg onbruikbaar.

Het arrest van het Hof van Cassatie van 22 november 2007 (Arr.Cass., 2007, nr. 575, blz. 2249) heeft die eis enigszins genuanceerd door te constateren: *“kan de administratie der directe belastingen aan een verrichting die op kunstmatige wijze in afzonderlijke akten is opgesplitst, in haar geheel een nieuwe kwalificatie geven die verschilt van de kwalificatie die door de partijen werd gegeven aan elke afzonderlijke akte wanneer zij vaststelt dat de akten uit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen; zij kan de belasting vestigen op grond van die nieuwe kwalificatie, tenzij de belastingplichtige het bewijs levert dat de oorspronkelijke verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften; de administratie kan evenwel slechts tot herkwalificatie van de verrichting overgaan indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen”* [eigen markering]. Er is hier dus sprake van gelijksoortigheid en niet langer van volkomen gelijkheid.

In zijn arrest van 21 april 2005 was het Hof van Cassatie ertoe gebracht zich uit te spreken over een schema van huur en onderhuur. Normalerweise beschikt de belastingplichtige over twee mogelijkheden: de eerste mogelijkheid is dat het goed wordt verhuurd aan een vennootschap of een natuurlijke persoon die dat goed voor zijn beroepsactiviteit aanwendt. Bij directe verhuring met uitoefening van een beroepsactiviteit is de belasting verschuldigd op de werkelijke huur. Artikel 32, 3°, van het WIB 1992 bepaalt dat de bezoldigingen

le loyer et les avantages locatifs du bien immobilier bâti donné en location à la société dans laquelle il exerce un mandat ou des fonctions analogues, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location. Ceci peut avoir des conséquences sur les cotisations dues et l'applicabilité de la loi fiscale en matière de revenus professionnels avec une limitation des forfaits déductibles par rapport aux forfaits taxables sur revenus immobiliers. Pour éviter de tomber dans le champ d'application de cette disposition spécifique anti-abus, certains dirigeants d'entreprise ont loué l'immeuble visé à une société tierce avec laquelle ils s'entendent bien. Cette société intermédiaire sous-loue ensuite le bien à l'entreprise de ces dirigeants. La situation visée échappe ainsi à l'application de l'article 32, 3°, CIR 92.

Dans ce cas, l'administration fiscale peut essayer de prouver la simulation et de démontrer que la société intermédiaire n'est qu'une société de paille. Toutefois, dans ce type d'opérations, les parties essaient généralement d'assumer les conséquences juridiques de leurs actes et de faire en sorte que chaque partie supporte ses propres obligations (versement du loyer en cas d'insolvabilité de la partie intermédiaire, ...). La réalité est néanmoins souvent plus complexe. Ainsi, les parties font en sorte d'assumer les conséquences juridiques de leurs actes mais les contrats conclus entre elles prévoient des clauses précises. Il est, par exemple, prévu que le loyer ne sera payé au bailleur que lorsque le locataire principal aura reçu le loyer du sous-locataire. Le contrat peut aussi autoriser le bailleur à agir directement contre le sous-locataire sans passer par le locataire principal. De telles clauses peuvent évidemment indiquer que l'on n'est pas loin d'une simulation mais l'administration est toujours confrontée au risque de ne pas pouvoir prouver la simulation.

La simulation reste un concept assez méconnu en pratique. L'administration décide alors parfois de se retrancher derrière l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 et tente de requalifier l'opération en une location directe. Cela suppose cependant que l'administration reconnaisse alors qu'il n'y a pas de simulation.

Dans son arrêt n° 237 du 21 avril 2005, la Cour de cassation sur la base du pourvoi a estimé que l'administration fiscale pouvait requalifier deux actes de location/sous-location (chaîne de contrats A — B — C) en un seul acte de location entre deux parties qui n'ont pas conclu

van bedrijfsleiders ook bestaan uit de huurprijs en de huurvoordelen van het gebouwd onroerend goed verhuurd aan de vennootschap waarin zij een opdracht of gelijksoortige functies uitoefenen, voor zover zij meer bedragen dan vijf derden van het kadastraal inkomen gerevaloriseerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt; van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht. Dit kan gevolgen hebben voor de verschuldigde bijdragen en de toepasbaarheid van de fiscale wetgeving inzake de beroepsinkomsten, met een beperking van de aftrekbare forfaits in vergelijking met de belastbare forfaits op onroerende inkomsten. Om te voorkomen dat men in het toepassingsgebied van die specifieke antimisbruikbepaling terechtkomt hebben sommige bedrijfsleiders het bedoelde gebouw verhuurd aan een derde vennootschap met wie zij op goede voet staan. Die tussenvennootschap verhuurt het goed vervolgens in onderhuur door aan de vennootschap van die bedrijfsleiders. De bedoelde situatie valt aldus niet onder de toepassing van artikel 32, 3°, van het WIB 1992.

In dat geval kan de belastingadministratie proberen de simulatie te bewijzen en aan te tonen dat de tussenvennootschap maar als "stroman" fungeert. Bij dergelijke verrichtingen pogen de partijen over het algemeen echter de rechtsgevolgen van hun handelingen te dragen en zo te handelen dat elke partij haar eigen verplichtingen nakomt (betaling van de huur in geval van insolventie van de tussenpartij enzovoort). De realiteit is niettemin vaak complexer. Zo zorgen de partijen ervoor dat zij de rechtsgevolgen van hun daden dragen, maar de onderling gesloten overeenkomsten omvatten specifieke clausules. Er wordt bijvoorbeeld bepaald dat de huur maar zal worden betaald aan de verhuurder als de hoofdhuurder de huur van de onderhuurder heeft ontvangen. De overeenkomst kan de verhuurder ook toestaan direct tegen de onderhuurder op te treden, zonder tussenkomst van de hoofdhuurder. Dergelijke clausules kunnen er uiteraard op wijzen dat simulatie niet ver af is, maar de administratie loopt altijd het risico de simulatie niet te kunnen bewijzen.

Simulatie is in de praktijk een vrij miskend begrip. De administratie beslist daarom soms zich achter artikel 344, § 1, van het WIB 1992 te verschansen en probeert de verrichting te herkwalificeren als directe huur. Dat veronderstelt echter dat de administratie dan erkent dat er geen simulatie is.

In zijn arrest nr. 237 van 21 april 2005 heeft het Hof van Cassatie op grond van een voorziening geoordeeld dat de belastingadministratie twee handelingen van huur/onderhuur mocht herkwalificeren (overeenkomstenreeks A — B — C) als een enkele huurverrichting

de contrat entre elles (contrat A — C) à condition que la nouvelle qualification ait des effets juridiques non fiscaux similaires à ceux du résultat final des actes posés par les parties.

Par ailleurs, le professeur Bourgeois aborde l'arrêt n° 414 de la Cour de cassation du 10 juin 2010. Cet arrêt est très controversé. Peu après sa publication, le professeur Axel Haelterman a estimé que cet arrêt marquait un tournant et ressuscitait en quelque sorte l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 en lui retrouvant une potentialité qu'elle lui déniait auparavant³. M. Haelterman se demande dès lors pourquoi changer une disposition qui fonctionne beaucoup mieux qu'on ne le pensait. D'autres auteurs ont suivi sont interprétation.

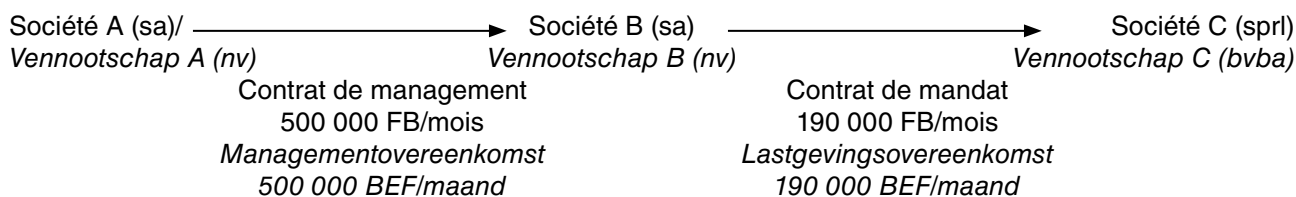
Les faits du litige concernent des contrats de management conclus en chaîne au sein d'un groupe de sociétés:

tussen twee partijen die onderling geen overeenkomst hebben gesloten (overeenkomst A — C), op voorwaarde dat de nieuwe kwalificatie niet-fiscale rechtsgevolgen heeft die gelijksoortige zijn aan die van het uiteindelijke resultaat van de door de partijen gestelde handelingen.

Voorts snijdt professor Bourgeois het arrest nr. 414 van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010 aan. Dat arrest is bijzonder omstreken. Kort na de bekendmaking ervan vond professor Axel Haelterman dat het een keerpunt vormde en in zekere zin artikel 344, § 1, van het WIB 1992 'herstelde' door er een potentieel aan terug te geven dat er voordien aan was onzegd³. Professor Haelterman vraagt zich derhalve af waarom men een bepaling wijzigt die veel beter werkt dan men gedacht had. Andere auteurs hebben zijn interpretatie gevolgd.

De feiten van het geding hebben betrekking op managementovereenkomsten die achtereenvolgens in dezelfde groep van vennootschappen worden gesloten:

Montage des parties/Opbouw van de constructie



Une société A confie sa gestion à une société liée B de manière à rationaliser son fonctionnement. Cette société B, qui ne dispose pas des capacités et de l'infrastructure nécessaires pour effectuer des prestations de management, sous-traite tout aussitôt cette gestion à une société liée C. La société A conclut un contrat de management à concurrence de 500 000 francs belges par mois avec la société B, qui conclut à son tour un contrat de mandat avec la société C pour un montant de 190 000 francs belges par mois. Or, auparavant, la société C exécutait déjà gratuitement des tâches de management pour la société A. La société B conserve donc un montant de 310 000 francs belges sans effectuer la moindre prestation. La société B fait état de frais financiers importants lui permettant d'absorber la totalité de ce montant en principe imposable. Ce montage permet donc d'aboutir à une économie d'impôt.

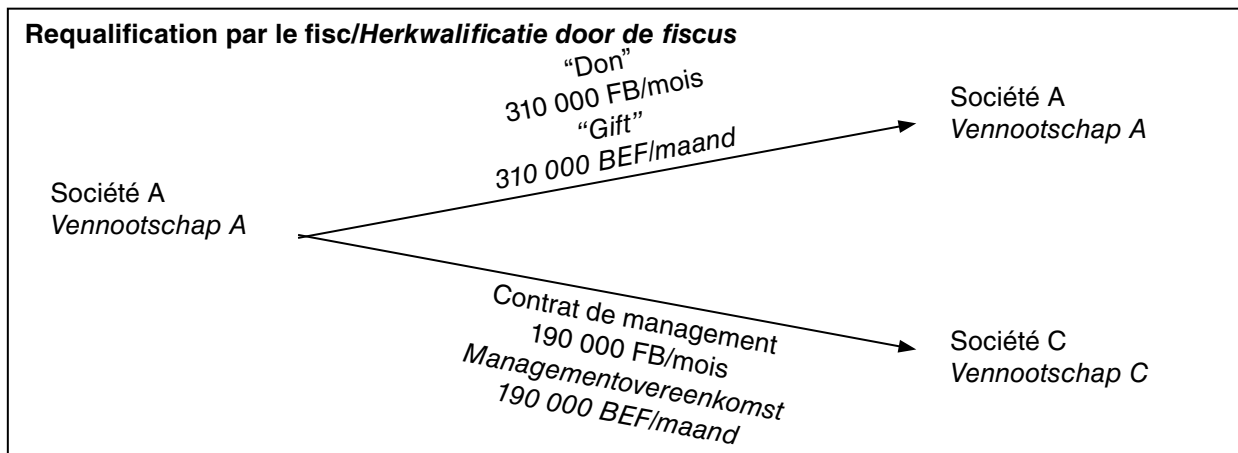
Vennootschap A vertrouwt het beheer van de vennootschap toe aan een verbonden vennootschap B, om de werking van A te rationaliseren. Aangezien vennootschap B niet over de vereiste knowhow en infrastructuur beschikt om managementprestaties te leveren, besteedt zij dat beheer onverwijld uit aan een verbonden vennootschap C. Vennootschap A sluit een managementovereenkomst ten belope van 500 000 BEF per maand met vennootschap B, die op haar beurt een lastgevingsovereenkomst ter waarde van 190 000 BEF per maand sluit met vennootschap C. Voordien voerde vennootschap C evenwel reeds kosteloos managementtaken uit voor vennootschap A. Vennootschap B houdt dus 310 000 BEF over zonder de minste prestatie te leveren. Vennootschap B maakt gewag van aanzienlijke financiële kosten, waardoor zij dat in beginsel belastbare bedrag volledig kan wegwerken. Dankzij die constructie hoeft de vennootschap dus uiteindelijk minder belastingen te betalen.

³ A. Haelterman, "La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus", in: *Fiscologue* n° 1217 du 10 septembre 2010, p. 1 et suiv.

³ A. Haelterman, "La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus", in: *Fiscologue* nr. 1217 van 10 september 2010, blz. 1 e.v.

Le fisc a décidé d'appliquer une double requalification sur la base de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 (fait assez rare):

De fiscus heeft beslist over te gaan tot een tweevoudige herkwalificatie op grond van artikel 344, § 1, van het WIB 1992 (wat zelden voorkomt):



Le fisc a requalifié la chaîne des contrats en, d'une part, un contrat de management direct entre les sociétés A et C pour 190 000 francs belges par mois et, d'autre part, un "don" de 310 000 francs belges de la société A à la société B. Une société ne peut pas déduire ce type de "don" par application de l'article 49, CIR 92.

De fiscus heeft de opeenvolging van overeenkomsten geherkwalificeerd eensdeels als een directe managementovereenkomst tussen de vennootschappen A en C ter waarde van 190 000 BEF per maand, en anderdeels als een "gift" van 310 000 BEF van vennootschap A aan vennootschap B. Overeenkomstig artikel 49, van het WIB 1992 mag een vennootschap een soortgelijke "gift" niet aftrekken.

À l'heure actuelle, ce cas n'est plus susceptible de se présenter. Il eut en effet suffi au fisc, en vertu de l'article 49, CIR 92, de refuser à la société A le droit de déduire une partie des indemnités de management puisqu'aucune prestation n'avait été livrée en contrepartie. À l'époque, il y avait toutefois encore controverse: la question se posait en effet de savoir si l'article 26, CIR 92 (avantages anormaux et bénévoles) n'avait pas priorité sur l'article 49, CIR 92, et si donc il n'empêchait pas le fisc de refuser la déduction. Cette controverse a été réglée par une modification de l'article 26, qui stipule dorénavant qu'il est applicable sans préjudice de l'article 49.

In de huidige stand van zaken kan een dergelijk geval zich niet langer voordoen. Het volstond immers dat de fiscus, krachtens artikel 49, van het WIB 1992, vennootschap A het recht had ontzegd de managementvergoeding deels af te trekken, aangezien niet de minste tegenprestatie werd geleverd. Destijds rees evenwel nog betwisting daaromtrent: de vraag rees immers of artikel 26, van het WIB 1992 ("abnormale en goedgunstige voordelen") niet voorgaat op artikel 49, van het WIB 1992, en of het betrokken artikel 26 de fiscus niet belemmerde de aftrek te weigeren. Die betwisting werd weggewerkt door artikel 26 te wijzigen; voortaan geldt dat artikel 26 van toepassing is, onverminderd artikel 49.

Dans ses attendus, la Cour de cassation répète un certain nombre de principes déjà formulés à de très nombreuses reprises: l'administration fiscale peut requalifier une opération décomposée artificiellement en actes distincts lorsqu'elle constate que les actes visent la même opération économique. Elle peut établir l'impôt sur la base de cette nouvelle qualification pour autant que celle-ci ait des effets juridiques non fiscaux similaires au résultat final des actes juridiques posés par les parties.

In zijn consideransen wijst het Hof van Cassatie nogmaals op sommige beginselen die reeds heel vaak werden geformuleerd: de belastingadministratie mag een artificieel in afzonderlijke handelingen ontbonden transactie herkwalificeren wanneer zij vaststelt dat die handelingen betrekking hebben op dezelfde economische verrichting. Zij kan de belasting vestigen op grond van die nieuwe kwalificatie, op voorwaarde dat die kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen sorteert als het eindresultaat van de door de partijen gestelde juridische handelingen.

Une partie de la doctrine a vu dans cet arrêt la possibilité de réintroduire la théorie de la réalité économique dans l'application de l'article 344, § 1^{er}. Cette théorie suppose que si les sociétés n'agissent pas conformément à l'ordre des choses économique, on peut constater une simulation au sens large même si elles ont respecté les conséquences juridiques de leurs actes. Pourquoi dès lors vouloir modifier l'article 344, § 1^{er}, par une nouvelle disposition?

Le professeur Bourgeois estime néanmoins que l'on ne peut donner cette interprétation à l'arrêt de la Cour de cassation. Il renvoie à cet égard à un article publié très récemment par le professeur Daniel Garabedian (ULB)⁴.

Les travaux préparatoires de l'article 344, § 1^{er}, indiquaient déjà que l'administration fiscale ne pouvait appliquer une telle requalification que si elle se trouvait en présence d'actes distincts réalisant une même opération économique (chaîne préprogrammée d'actes). Ils précisaient aussi que la nouvelle qualification devait respecter les effets juridiques non fiscaux du résultat final des actes.

L'intervenant estime qu'il ne faut jamais donner une interprétation *in abstracto* à un arrêt de la Cour de cassation, mais interpréter l'arrêt en fonction des questions qui lui ont été posées. La Cour de cassation fait un exercice de logique et non du droit général. Elle se limite à répondre aux questions formulées dans le pourvoi, et ce, même si elle constate par ailleurs des motifs qu'elle pourrait considérer comme inacceptables dans l'arrêt faisant l'objet du pourvoi. Or, si l'on analyse les moyens soulevés par l'avocat dans le cadre du pourvoi qui a donné lieu à l'arrêt du 10 juin 2010, on ne peut pas considérer que la Cour de cassation aurait validé une interprétation plus économique (et donc moins juridique) de l'article 344, § 1^{er}. La Cour a répondu aux questions qui lui ont été posées. Or, il ne lui a pas été demandé si la requalification aboutissait à des effets juridiques non fiscaux similaires à ceux qui découlaient des actes posés par les parties.

L'arrêt du 10 juin 2010 est donc loin de constituer une révolution. Il ne fait que confirmer la jurisprudence antérieure.

⁴ D. Garabedian, "Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation?", in: *Revue générale de fiscalité*, numéro 3, mars 2011, pp. 4 - 13.

Sommige rechtsspecialisten geleerden hebben in dat arrest de mogelijkheid ontwaard om de economische-realistentheorie opnieuw te introduceren bij de toepassing van artikel 344, § 1. Die theorie gaat ervan uit dat, als de vennootschappen niet overeenkomstig de gangbare economische praktijk handelen, een simulatie in de ruime zin van het woord kan worden vastgesteld, zelfs als ze de rechtsgevolgen van hun handelingen in acht hebben genomen. Waarom zou men dus artikel 344, § 1, aan de hand van een nieuwe bepaling willen wijzigen?

Professor Bourgeois meent evenwel dat het arrest van het Hof van Cassatie niet in die zin mag worden uitgelegd. In dat verband verwijst hij naar een artikel dat zeer recentelijk door professor Daniel Garabedian (ULB) werd gepubliceerd⁴.

Al in de parlementaire voorbereiding van artikel 344, § 1, werd aangegeven dat de belastingadministratie een dergelijke herkwalificatie alleen mocht toepassen in geval van afzonderlijke handelingen die een zelfde economische verrichting tot stand brengen (vooraf geplande opeenvolging van handelingen). Daarbij werd ook gepreciseerd dat de nieuwe kwalificatie in overeenstemming moest zijn met de niet-fiscale rechtsgevolgen van het eindresultaat van de gestelde handelingen.

De spreker meent dat een arrest van het Hof van Cassatie nooit *in abstracto* mag worden gelezen, maar altijd moet worden geïnterpreteerd in het licht van de vragen die het Hof werden gesteld. Het Hof van Cassatie maakt een oefening in logica, niet in algemeen recht. Het beantwoordt louter de vragen die in de voorziening in cassatie worden geformuleerd, zelfs als het, in het arrest waartegen de voorziening in cassatie gericht is, overwegingen vaststelt die het als onaanvaardbaar kan beschouwen. Uit een analyse van de rechtsmiddelen die door de advocaat zijn opgeworpen in het raam van de voorziening in cassatie die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 10 juni 2010, kan evenwel niet worden afgeleid dat het Hof van Cassatie aan artikel 344, § 1, een meer economische (en bijgevolg minder juridische) interpretatie heeft verleend. Het Hof van Cassatie heeft een antwoord gegeven op de aan het Hof gestelde vragen. Er werd het Hof echter niet gevraagd of de herkwalificatie resulteerde in gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen als het eindresultaat van de door de partijen gestelde handelingen.

Het arrest van 10 juni 2010 is dus allesbehalve een ommekeer; het bevestigt gewoon de eerdere rechtspraak.

⁴ D. Garabedian, "Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1: révolution ou confirmation?" in: *Revue générale de fiscalité*, nr. 3, maart 2011, blz. 4-13.

Compte tenu de tous ces éléments, le législateur peut évidemment réfléchir à la possibilité de prendre une disposition qui aurait pour effet d'accroître l'efficacité du dispositif général anti-abus.

Dans ce contexte, il est évidemment important de respecter la Constitution. Or, il est parfois difficile de mesurer la marge que laisse la Constitution en cette matière vu le caractère concis de ses articles.

Il va de soi que l'impôt ne peut être établi que par une loi. Le législateur ne peut prendre une mesure qui laisse une marge de manœuvre trop grande au fisc ou au pouvoir exécutif. Il doit fixer l'objet imposable mais il ne peut consacrer un principe général d'interprétation par analogie de la loi fiscale. Il délèguerait alors au fisc le pouvoir de fixer lui-même l'objet de l'imposition.

Le législateur peut néanmoins introduire certains éléments permettant d'étendre la loi fiscale à des hypothèses très proches des actes juridiques qu'elle vise à condition de prévoir un encadrement très strict. C'est la conséquence de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 16 mars 2005 (60/2005), qui dispose que:

“Le législateur a lui-même défini les conditions strictes, citées en B.3.2 à B.3.5, auxquelles la mesure visée à l'article 344, § 1^{er}, du CIR 1992 peut être appliquée, en vue d'atteindre un but légitime qui est de combattre l'évasion fiscale, sans toutefois porter atteinte au principe de la faculté de choix de la voie la moins imposée (B.3.1). La mesure ne peut pas être vue comme une habilitation générale qui autoriserait l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais comme un moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas concrets, éventuellement sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle.

Le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas, en l'espèce, que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène que celle-ci combat ne le permet pas”.

Cet attendu montre bien la volonté de tracer une frontière: le législateur ne peut donner une habilitation générale à l'administration mais il peut introduire des techniques de taxation par analogie dans des cas concrets et moyennant des conditions très strictes.

In het licht van al die elementen staat het de wetgever uiteraard vrij zich te beraden over een bepaling om de algemene antimisbruikregels doeltreffender te maken.

Uiteraard moet daarbij de Grondwet in acht worden genomen. Door de bondige stelling van de Grondwets-artikelen ligt het echter niet voor de hand uit te maken hoeveel bewegingsvrijheid de Grondwet op dat vlak biedt.

Het spreekt vanzelf dat de belasting alleen bij wet kan worden gevestigd. De wetgever kan geen maatregel nemen die de fiscus of de uitvoerende macht te veel bewegingsvrijheid laat. Hij moet het belastingobject bepalen, maar mag geen algemeen uitleggingsbeginsel bekrachtigen naar analogie met de fiscale wetgeving. Aldus zou de wetgever de belastingdienst de bevoegdheid verlenen zelf de belastinggrondslag te bepalen.

Niettemin kan de wetgever bepaalde elementen invoeren waarmee de belastingwetgeving kan worden uitgebreid tot hypothesen die heel nauw bij de door de wetgeving beoogde rechtshandelingen aanleunen, mits in heel strikte nadere voorwaarden wordt voorzien. Die mogelijkheid vloeit voort uit het arrest van het Grondwettelijk Hof van 16 maart 2005 (60/2005), waarin staat:

“De wetgever heeft zelf de in B.3.2 tot en met B.3.5 vermelde 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 (B.3.1). 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”.

Uit die overweging blijkt duidelijk dat men een grens wil trekken: de wetgever mag de belastingadministratie geen algemene machtiging verlenen, maar in concrete gevallen en onder uiterst stringente voorwaarden wel voorzien in technieken voor analoge belastingheffing.

Pour modifier l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, le législateur doit aussi s'inspirer du droit européen, qui a développé toute une conception de l'abus de droit et peut contribuer à donner à la mesure un nouveau contenu et une légitimité. Le législateur ne peut toutefois se contenter de reprendre la mesure telle qu'elle découle du droit européen en matière de TVA.

Le professeur Bourgeois suggère de travailler de manière concrète en s'inspirant de la jurisprudence *Cadbury-Schweppes*. Lorsqu'une mesure générale anti-abus s'applique dans des situations transfrontalières, elle ne peut violer les libertés fondamentales européennes. Il s'impose donc de calquer la mesure préconisée sur ce que permet le droit européen.

En guise de conclusion, l'intervenant cite l'exemple de l'article L 64 du Livre des procédures fiscales en droit français:

"Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public".

Voor een wijziging van artikel 344, § 1, van het WIB 1992, moet de wetgever ook terugvallen op het Europees recht, waarin rechtsmisbruik uitgebreid werd uitgewerkt; aldus kan de maatregel inhoudelijk een nieuwe invulling krijgen en worden onderbouwd. De wetgever kan er evenwel niet mee volstaan de maatregel zoals die uit het Europees recht inzake btw voortvloeit, louter over te nemen.

Professor Bourgeois stelt concreet voor inspiratie te putten uit de rechtspraak in de zaak- '*Cadbury-Schweppes*'. Wanneer een algemene antimisbruikregel in een grensoverschrijdende situatie van toepassing is, mag die de Europese fundamentele vrijheden niet schenden. De bepleite maatregel moet daarom worden getoetst aan de mogelijkheden die het Europese recht biedt.

Tot besluit haalt de spreker bij wijze van voorbeeld artikel L 64 aan van het Franse *Livre des procédures fiscales*:

"Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public".

2. Echanges de vues

M. Alain Mathot (PS) demande quelle est la marge éventuelle dont dispose encore le législateur pour s'attaquer aux masques juridiques? Quel est l'avis du professeur Bourgeois concernant la proposition de loi à l'examen? Peut-il suggérer certaines améliorations?

Le membre soulève également la question des rémunérations des dirigeants d'entreprise et le cas particulier des sociétés professionnelles. Des contribuables créent une société professionnelle qui les rémunère de manière à réduire l'impôt dû. La rémunération qui leur est versée n'est qu'une partie du montant disponible dans la société. Le solde est utilisé soit pour couvrir des frais professionnels (voiture, restaurant, ...) en relation avec leur activité, soit pour financer d'autres activités telles que la gestion d'un patrimoine. Ne peut-on qualifier ces agissements de fraude? Ce montage est de plus en plus utilisé. Le membre cite l'exemple des sociétés de médecins.

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) demande si l'article L 64 précité pourrait obtenir un blanc seing de la Cour constitutionnelle belge ou cette disposition serait-elle jugée trop générale?

Pour ce qui est des sociétés professionnelles, *le professeur Marc Bourgeois* renvoie à la classification opérée par M. Karel Anthonissen, directeur régional à l'Inspection spéciale des impôts à Gand⁵. Celui-ci classe les cas d'évitement fiscal en quatre catégories: ordinaire (*gewoon*), normale (*normaal*), anormale (*abnormaal*) et agressive (*agressief*). Il situe les sociétés de médecins dans la catégorie de l'évitement fiscal normal. Les contribuables ont recours à ce type de sociétés depuis le début des années 1980. Ils récupèrent ainsi d'importantes sommes d'argent. Le législateur a le choix de mettre en place un régime fiscal à l'impôt des sociétés qui soit distinct du régime appliqué à l'impôt des personnes physiques.

L'intervenant fait en outre remarquer qu'auparavant, l'administration fiscale pouvait encore essayer de rejeter cette solution en invoquant le caractère irrégulier de la société (présence d'un seul associé, absence de contrat de société) sur la base des dispositions du droit des sociétés. Toutefois, depuis la fin des années 1980, le législateur a introduit la SPRLU, ce qui a encouragé

⁵ "Belastingontwijking en belastingfraude: waar ligt de grens?", Lezing van de heer Karel Anthonissen (Forum — Fiscale Hogeschool — 26 november 2009).

2. Gedachtewisseling

De heer Alain Mathot (PS) vraagt over welke armslag de wetgever eventueel nog beschikt om de juridische dekmantels tegen te gaan? Hoe staat professor Bourgeois tegenover het ter bespreking voorliggende wetsvoorstel? Kan hij bepaalde verbeteringen suggereren?

Het lid gaat ook in op het vraagstuk van de bezoldigingen van bedrijfsleiders en op het speciale geval van de professionele vennootschappen. Belastingplichtigen richten een professionele vennootschap op die hen bezoldigt, teneinde het bedrag van de verschuldigde belasting te verminderen. De hun uitbetaalde bezoldiging is slechts een deel van het in de vennootschap beschikbare bedrag. Het saldo wordt gebruikt hetzij ter dekking van beroepskosten (auto, restaurantkosten enzovoort) in verband met hun activiteit, hetzij ter financiering van andere activiteiten, zoals het beheer van een vermogen. Kunnen die verrichtingen niet als fraude worden aangemerkt? Die constructie wordt almaar vaker gebruikt. Het lid haalt het voorbeeld aan van de vennootschappen van artsen.

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) vraagt of een soortgelijke bepaling als dat voormeld artikel L 64 de zegen zou krijgen van het Belgisch Grondwettelijk Hof, of zou dat Hof die bepaling te algemeen achten?

In verband met de professionele vennootschappen verwijst *professor Marc Bourgeois* naar de classificering die werd verricht door de heer Karel Anthonissen, gewestelijk directeur bij de Bijzondere Belastinginspectie te Gent⁵, die de gevallen van belastingontwijking opdeelt in vier categorieën: gewoon, normaal, abnormaal en agressief. De vennootschappen van artsen brengt hij onder in de categorie van normale belastingontwijking. De belastingplichtigen kunnen sinds het begin van de jaren 80 een beroep doen op dat soort vennootschappen. Zo recupereren zij forse geldbedragen. De wetgever heeft de keuze om voor de vennootschapsbelasting een andere belastingregeling in te stellen dan die welke voor de natuurlijke personen geldt.

Voorts merkt de spreker op dat voorheen de belastingdienst nog kon proberen die oplossing te verwerpen door zich te beroepen op de onregelmatigheid van de vennootschap (omdat ze slechts één vennoot telde en er geen vennootschapscontract voorhanden was), zulks op grond van de bepalingen van het vennootschapsrecht. Sinds de late jaren 80 heeft de wetgever evenwel de

⁵ "Belastingontwijking en belastingfraude: waar ligt de grens?", Lezing van de heer Karel Anthonissen (Forum — Fiscale Hogeschool — 26 november 2009).

d'autant plus le contribuable à recourir à cette possibilité devenue tout à fait légale.

Toutefois, force est de constater que, dans la pratique, les considérations civiques interviennent peu. En effet, dès lors que le législateur prend des dispositions spécifiques anti-abus destinées à encadrer un régime fiscal favorable, le contribuable tente de trouver une parade qui lui permet d'y échapper (voir l'exemple ci-dessus de la transformation en loyer de rémunérations de dirigeants afin d'échapper au champ d'application de l'article 32, CIR 92).

L'orateur fait en outre remarquer que les personnes qui organisent leurs activités en société sont aussi soumises à certaines contraintes. Elles doivent éviter d'être trop dépensières car elles doivent pouvoir faire sortir l'argent à moindre coût fiscal.

Il appartient donc au législateur de décider s'il souhaite créer de nouvelles dispositions spécifiques anti-abus. Il peut également examiner si des aménagements ne peuvent être apportés en droit des sociétés de manière à contrebalancer les avantages fiscaux retirés de la mise en société par des contraintes ou inconvénients supplémentaires.

L'intervenant reconnaît que certaines situations sont parfois choquantes mais la question est de savoir si la situation est choquante parce que la législation est mal faite ou parce qu'elle est mal appliquée. Selon lui, la réponse à cette question est nécessairement nuancée. La législation comporte probablement trop de lacunes pour pouvoir empêcher la mise en place de telles structures, qui en soi n'est pas illicite. De surcroît, la législation présente certaines défaillances au niveau de son application. Ainsi, certaines sociétés déduisent des frais qui manifestement n'ont pas grand-chose à voir avec l'objet de la société.

Il faut aussi reconnaître que, dans la pratique, le droit fiscal s'applique par le biais d'accords entre le contribuable et le contrôleur fiscal. Il peut arriver que le contrôleur, après avoir déjà pu récupérer certaines sommes par la voie d'un redressement, accepte de renoncer au reste. Il ne s'agit pas de connivence mais d'une simple négociation rendue possible par des dispositions légales assez générales. Ainsi, que faut-il par exemple entendre par des "dépenses faites en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables"?

eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid ingesteld, hetgeen de belastingplichtige des te meer heeft aangemoedigd zijn toevlucht te nemen tot die volkomen wettig geworden mogelijkheid.

Men kan evenwel niet om de vaststelling heen dat een en ander in de praktijk nauwelijks door burgerzin is ingegeven. Aangezien de wetgever immers specifieke antimisbruikbepalingen uitvaardigt om een gunstige fiscale regeling te flankeren, probeert de belastingbetaler die maatregel te pareren om hem te kunnen ontlopen (zie bovenstaand voorbeeld van de omzetting van de bezoldiging van bedrijfsleiders in huurgeld om zich aan de werkingssfeer van artikel 32, van het WIB 1992 te onttrekken).

Bovendien merkt de spreker op dat mensen hun activiteiten binnen een vennootschap organiseren, ook onderworpen zijn aan bepaalde beperkingen. Zij moeten voorkomen al te veel geld uit te geven, want zij moeten het geld tegen de laagst mogelijke fiscale kosten kunnen uitgeven.

Het komt derhalve de wetgever toe te beslissen of hij nieuwe, specifieke antimisbruikbepalingen uitvaardigt. Tevens kan hij nagaan of het vennootschapsrecht kan worden bijgestuurd via bijkomende verplichtingen of nadelen, ter compensatie van de fiscale voordelen die de oprichting van een vennootschap oplevert.

De spreker erkent dat sommige praktijken schokkend kunnen zijn, maar de vraag is of dat te maken heeft met een slecht geconcipieerde wetgeving of met de slechte toepassing van de wetgeving. Volgens de spreker is het antwoord op die vraag hoe dan ook genuanceerd. Wellicht bevat de wetgeving te veel leemten om te voorkomen dat dergelijke fiscale constructies, die op zich niet ongeoorloofd zijn, worden opgezet. Bovendien loopt het op bepaalde vlakken mis met de toepassing van de vigerende wetgeving. Zo trekken bepaalde vennootschappen kosten af die kennelijk niet veel te maken hebben met hun maatschappelijk doel.

Tevens moet worden erkend dat de toepassing van het fiscaal recht in de praktijk de vorm aanneemt van een vergelijk tussen de belastingplichtige de belastingcontroleur. Het kan namelijk gebeuren dat de controleur via een fiscale rechtzetting al bepaalde bedragen heeft kunnen invorderen en bijgevolg aanvaardt van zijn andere vorderingen af te zien. Het gaat hier niet om gekonkelfoes, maar om gewone onderhandelingen die door de behoorlijk algemene strekking van de wetsbepalingen mogelijk worden gemaakt. Wat moet bijvoorbeeld worden verstaan onder "uitgaven om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden"?

La jurisprudence de la Cour de cassation prévoit cependant certaines limites dans la mesure où elle considère qu'une société ne peut déduire des dépenses que si elles ont un rapport avec son objet social. On peut ainsi se demander si l'achat d'un appartement à la côte et sa gestion font réellement partie de l'objet social d'une société de pharmacie?

La critique doctrinale objecte que l'on crée ainsi une mesure anti-abus jurisprudentielle qui n'a pas de fondement légal. Bien que d'aucuns trouvent un fondement légal par une interprétation extensive de l'article 49, CIR 92, la doctrine considère majoritairement que l'article 49 ne permet pas de refuser la déduction de ce type de frais, et ce dans la mesure où tous les revenus d'une société sont taxables.

Dans la pratique, les contribuables concernés ont tout simplement modifié l'objet social de leur société. Ainsi, dans l'exemple cité, le dirigeant d'entreprise y a intégré une activité de gestion immobilière. Il faut toutefois savoir que l'appartement mis à disposition du dirigeant peut cependant être taxé comme un avantage de toute nature (si l'appartement est utilisé par le dirigeant pour ses loisirs, et non pour ses activités professionnelles).

Dans le cadre d'un litige, l'administration fiscale a voulu faire passer l'idée qu'il devait être possible d'opérer une distinction entre les objets principaux et accessoires d'une société. La Cour d'appel de Bruxelles a toutefois refusé cette distinction et a jugé qu'il y a lieu de respecter la foi due aux actes, les statuts d'une société étant un acte.

Il serait, bien évidemment, possible de revoir la législation relative aux avantages de toute nature dans la mesure où la manière de déterminer forfaitairement les avantages de toute nature, crée des avantages fiscaux.

Pour ce qui est de la proposition de loi DOC 53 1111/001 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la disposition anti-abus, M. Bourgeois formule une objection quant à l'utilisation du terme "qualification" qui aura des conséquences au niveau de l'application des mesures anti-abus et de l'interprétation de l'article 344 CIR 1992. Les juridictions interpréteront ce terme comme un synonyme du mot "étiquette".

Il attire également l'attention de la commission sur le terme "éluder". Ce terme vise les comportements d'évitement licite de l'impôt qui sont socialement inac-

Toch geeft de rechtspraak van het Hof van Cassatie een aantal limieten aan: het Hof oordeelt immers dat een vennootschap uitgaven slechts mag aftrekken als die een band vertonen met het maatschappelijk doel. De vraag rijst dus of, bijvoorbeeld, de aankoop van een appartement aan de kust en het beheer ervan echt een onderdeel vormen van een als vennootschap werkende apotheek.

In de rechtsleer wordt opgeworpen dat men aldus een jurisprudentiële antimisbruikmaatregel instelt die geen wettelijke grondslag heeft. Hoewel sommigen een wettelijke grondslag menen te zien in een ruim geïnterpreteerd artikel 49 van het WIB 1992, denkt de meerderheid van de rechtsspecialisten dat artikel 49 geen basis vormt voor een weigering dergelijke kosten af te trekken, omdat alle inkomsten van een vennootschap belastbaar zijn.

In de praktijk hebben de betrokken belastingplichtigen het maatschappelijk doel van hun vennootschap eenvoudigweg gewijzigd. Zo heeft de zaakvoerder van de hierboven als voorbeeld aangehaalde apotheek vastgoedbeheer toegevoegd aan het maatschappelijk doel van zijn vennootschap. Wel kan het aan de zaakvoerder ter beschikking gestelde appartement worden belast als een voordeel van alle aard (indien hij het appartement gebruikt voor zijn vrije tijd en niet voor zijn beroepsactiviteit).

Naar aanleiding van een geschil heeft de belastingadministratie geprobeerd de idee ingang te doen vinden dat het mogelijk moet zijn een onderscheid te maken tussen hoofd- en bijdoelen van een vennootschap. Het hof van beroep van Brussel heeft dat onderscheid echter verworpen en heeft geoordeeld dat de bewijskracht van de akten moet worden geëerbiedigd. De statuten van een vennootschap vormen namelijk een akte.

Uiteraard zou het mogelijk zijn de wetgeving inzake de voordelen van alle aard te herzien: de manier waarop die voordelen forfaitair worden vastgesteld, geeft immers aanleiding tot fiscale voordelen.

Wetsvoorstel DOC 53 1111/001 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, doet bij de heer Bourgeois echter het bezwaar rijzen tegen het gebruik van het begrip "kwalificatie", dat gevolgen zal hebben voor de mate waarin de antimisbruikmaatregelen zullen worden toegepast en voor de interpretatie van artikel 344 van het WIB 1992. De rechtbanken zullen dat begrip lezen als een synoniem voor "etiket".

Tevens vestigt de spreker de aandacht van de commissie op het begrip "ontwijken": dat begrip verwijst naar gedrag van geoorloofde maar sociaal onaanvaardbare

ceptables. Il ne s'agit pas, *a priori*, de fraude fiscale, sauf nouvelle définition de la fraude fiscale. On peut en effet rendre inopposables certaines réalités qui sont issues de l'exercice du droit de choisir la voie la moins imposée et donc réduire le droit de choisir la voie la moins imposée sans créer de nouvelles hypothèses de fraude fiscale. Il n'est pas nécessaire de revoir fondamentalement la notion de fraude fiscale en droit belge d'autant plus que cette distinction entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale est consacrée comme telle dans la jurisprudence de la Cour européenne de justice.

Le professeur Bourgeois fait ensuite remarquer qu'il sera très difficile de s'entendre sur l'objectif de la législation. Les termes "pouvant conduire à l'obtention d'un avantage fiscal" (objectif poursuivi par le contribuable) et "dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code" (identification du dispositif légal dont l'objectif serait violé) sont sujets à interprétation. Il rappelle que lorsqu'on envisage l'abus de droit, on peut situer l'objectif de la législation à plusieurs niveaux: est-ce l'objectif de la législation fiscale que l'on viole? Ou est-ce l'objectif des instruments que l'on utilise pour pouvoir éviter la législation fiscale en question?

Lors de l'apparition des premiers litiges fiscaux en droit européen, d'aucuns avaient souligné que les administrations nationales des États membres s'étaient auparavant trompées de point de vue en considérant l'abus de droit comme une situation dans laquelle certains profitaient de la liberté de circulation européenne (capitaux, liberté d'établissement) pour échapper à la loi fiscale nationale. Les administrations nationales invoquaient, en d'autres termes, le fait que l'objectif des lois fiscales nationales était violé.

L'intervenant propose quant à lui de partir du point de vue selon lequel ce serait l'objectif du droit européen qui est violé. On ne peut en effet utiliser le droit européen dans un objectif qui n'est pas le sien. La Cour de justice européenne a ainsi développé sa propre jurisprudence en la matière (cf. l'arrêt *Cadbury-Schweppes*) en analysant non plus l'abus du droit fiscal national mais l'abus du droit européen pour détourner une législation fiscale nationale.

L'arrêt *Halifax* (CJCE, 21 février 2006, aff. C — 255/2) de la Cour européenne de justice a donné lieu à l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA. Cette jurisprudence considère l'abus de droit comme le fait d'abuser d'un droit qui est offert matériellement par le droit européen. On

belastingontwijking. *A priori* gaat het niet om fiscale fraude, tenzij het begrip "fiscale fraude" opnieuw wordt gedefinieerd. Het is immers mogelijk bepaalde praktijken die voortvloeien uit het recht de minst belaste weg te kiezen, niet-tegenwerpbaar te maken. Als gevolg daarvan is het eveneens mogelijk het recht de minst belaste weg te kiezen, in te perken zonder nieuwe hypothesen van fiscale fraude te doen ontstaan. Het is dan ook niet noodzakelijk het begrip "fiscale fraude", zoals het thans bestaat in het Belgische recht, fundamenteel te herijken, temeer daar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat verschil tussen belastingontwijking en fiscale fraude als dusdanig officialiseert.

Vervolgens stipt professor Bourgeois aan dat het zeer moeilijk zal zijn overeenstemming te bereiken over het met de wetgeving boogde doel. De zinsneden "wanneer de verrichte handelingen kunnen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel" (oogmerk van de belastingplichtige) en "een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek" (mogelijk geschonden oogmerk van de wet) zijn vatbaar voor interpretatie. Hij herinnert eraan dat als het om rechtsmisbruik gaat, men het doel van de wet uiteenlopend kan benaderen: schendt men het doel van de fiscale wetgeving, of is het het doel van de instrumenten om desbetreffende fiscale wetgeving te kunnen ontwijken?

Toen de eerste fiscale geschillen in het Europees recht opdoken, hadden sommigen erop gewezen dat de nationale administraties van de lidstaten zich voordien van standpunt hadden vergist door het rechtsmisbruik te beschouwen als een situatie waarin sommigen profiteerden van de Europese vrijheid van verkeer (kapitaal, vrijheid van vestiging) om aan de nationale fiscale wetgeving te ontkomen. De nationale administraties voerden met andere woorden aan dat het doel van de nationale belastingwetgeving was geschonden.

De spreker stelt echter voor uit te gaan van het standpunt dat het doel van het Europees recht is geschonden. Men mag het Europees recht immers niet gebruiken met een doel dat niet het zijne is. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft terzake haar eigen rechtspraak ontwikkeld (zie het arrest-*Cadbury Schweppes*), door niet langer het nationaal fiscaal rechtsmisbruik te analyseren, maar het misbruik van het Europees recht om een nationale fiscale wetgeving te omzeilen.

Het arrest-*Halifax* van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HJEU, 21 februari 2006, zaak C — 255/02) heeft aanleiding gegeven tot artikel 1, § 10, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde. Die rechtspraak beschouwt rechtsmisbruik als het mis-

abuse en quelque sorte du droit européen par le droit européen. L'intervenant cite l'exemple de l'abus du droit à déduction tel que reconnu en droit européen.

L'arrêt *Cadbury-Schweppes* (CJCE, 12 septembre 2006, aff. C - 196/04) est différent. Il concerne une société située au Royaume-Uni qui avait décidé de créer deux sociétés de services financiers en Irlande dans le cadre de l'*International Financial Services Center*, ce qui lui permettait de bénéficier d'un taux d'imposition de 10 %. Les autorités britanniques ont considéré que le fait d'avoir installé ces deux sociétés en Irlande constituait un abus de droit. La Cour européenne de justice a souligné qu'il pouvait y avoir un abus de droit s'il s'agissait d'un montage purement artificiel destiné à contourner, non pas le droit communautaire, mais la loi fiscale nationale. Dans ce cas, le droit communautaire (en l'occurrence le principe de la libre circulation) est utilisé pour contourner le droit fiscal national, ce que le droit communautaire ne permet évidemment pas. Toutefois, pour pouvoir sauvegarder le droit de choisir la voie la moins imposée, qui est consacré dans la jurisprudence *Cadbury-Schweppes*, la Cour a retenu le concept du "montage purement artificiel". En d'autres termes, si des éléments objectifs indiquent que les sociétés créées dans le cadre de l'*International Financial Services Center* en Irlande ont une véritable substance économique, il ne s'agit pas d'un montage purement artificiel. Ce qui était le cas en l'espèce. La question est alors de savoir comment faire cette démonstration sur la base de circonstances et d'éléments objectifs.

Il y a donc une différence entre la TVA et la fiscalité directe. S'il n'est pas aisé de déterminer l'objectif de la TVA, il est encore beaucoup plus hasardeux de déterminer l'objectif de l'impôt sur les revenus. L'arrêt *Cadbury-Schweppes* n'écarte pas l'élément "objectif de la loi" mais il essaie de l'objectiver, c'est-à-dire de déterminer s'il y a des indices objectifs qui permettent de considérer que l'on est en présence d'un montage purement artificiel. Ce montage n'est pas forcément une simulation. Le contribuable peut parfaitement assumer les conséquences juridiques de ses actes même en l'absence de substance économique. L'expression "montage purement artificiel" permet donc d'objectiver, d'une part, l'identification de l'objectif poursuivi par la loi fiscale et, d'autre part, l'objectif poursuivi par le contribuable (élément subjectif autre que fiscal), comme par exemple des motifs économiques ou familiaux.

L'intervenant souligne qu'il convient également de régler le problème de la preuve et d'indiquer très clairement ce que chacun va devoir prouver. Afin d'éviter

bruiken van een recht dat materieel door het Europees recht wordt geboden. Men maakt als het ware via het Europees recht misbruik van het Europees recht. De spreker noemt het voorbeeld van het misbruik van het recht op aftrek, zoals dat in de EU-wetgeving is erkend.

Het arrest-*Cadbury Schweppes* (HJEU, 12 september 2006, zaak C - 196/04) is anders. Het betreft een bedrijf in het Verenigd Koninkrijk dat in het kader van het *International Financial Services Center* besloten had in Ierland twee financiële dienstverleningsvennootschappen te creëren, zodat het recht kreeg op een belastingtarief van 10 %. De Britse overheid vond de vestiging van die twee bedrijven in Ierland een rechtsmisbruik. Het Europees Hof van Justitie heeft onderstreept dat er van rechtsmisbruik sprake kon zijn als het om een louter artificiële constructie ging die bedoeld was om niet het EU-recht maar het nationale belastingrecht te omzeilen. In dat geval wordt het EU-recht (*in casu* het beginsel van het vrij verkeer) gebruikt om de nationale belastingwetgeving te omzeilen, wat het EU-recht uiteraard niet toestaat. Om echter het recht op de keuze van de minst belaste weg te vrijwaren — wat is verankerd in de *Cadbury Schweppes*-rechtspraak —, heeft het Hof het begrip "volstrekt artificiële constructie" in aanmerking genomen. Als er met andere woorden objectieve elementen zijn dat de bedrijven die in het kader van het *International Financial Services Centre* in Ierland zijn opgericht, een echte economische betekenis hebben, dan gaat het niet om een volstrekt artificiële constructie. Dat was *in casu* het geval. De vraag is dan hoe men dat kan aantonen op basis van omstandigheden en objectieve elementen.

Er is dus een verschil tussen btw en directe belasting. Het mag dan al niet makkelijk zijn het doel van de btw te bepalen, het is nog veel lastiger het doel van de inkomstenbelasting te bepalen. Het arrest-*Cadbury Schweppes* schuift het element "doel van de wet" niet terzijde, maar poogt het te objectiveren, dat wil zeggen te bepalen of er objectieve aanwijzingen zijn om ervan uit te gaan dat men te maken heeft met een volstrekt artificiële constructie. Die constructie is niet noodzakelijk een simulatie. De belastingplichtige kan probleemloos de rechtsgevolgen van zijn daden dragen, zelfs als er geen economische inhoud is. De uitdrukking "volstrekt artificiële constructie" maakt het dus mogelijk enerzijds de identificatie van het door de belastingwet nagestreefde doel te objectiveren en anderzijds het door de belastingplichtige nagestreefde doel (een subjectief, maar niet-fiscaal element), zoals economische of gezinsredenen.

De spreker benadrukt dat men ook het probleem van de bewijslast moet regelen en heel duidelijk moet aangeven wat elkeen zal moeten bewijzen. Om de "*approbatio*

l'“*approbatio diabolica*”, il est préférable de prévoir des preuves positives (l'administration doit prouver l'existence d'un objectif fiscal tandis que le contribuable doit prouver l'existence d'un motif non fiscal), plutôt que négatives (il appartient au contribuable de démontrer l'absence d'objectif fiscal et à l'administration de démontrer que le contribuable a agi en l'absence de motifs non fiscaux, économiques ou familiaux, par exemple).

Si le législateur décide néanmoins d'introduire des preuves négatives, il est impératif de raisonner sur la base d'éléments objectifs. Ainsi, dans l'arrêt *Cadbury-Schweppes*, la Cour européenne invite le juge national à examiner, par exemple, s'il y avait du personnel ou des infrastructures dans les sociétés irlandaises. Il convient donc de rassembler un maximum d'indices objectifs pour éviter d'exposer les règles établies à des interrogations sans fin sur l'objectif de la loi fiscale. Cet objectif est toutefois difficile à définir. L'objectif principal de l'impôt sur les revenus est en principe de faire entrer de l'argent dans les caisses de l'État. Toutefois, vu la concurrence fiscale, le taux d'imposition réel à l'impôt des sociétés se réduit de plus en plus si bien que cet impôt devient un instrument moins centré sur la collecte des recettes que sur la meilleure manière de vendre ce produit aux investisseurs étrangers. Il faut donc rechercher d'autres ressources financières pour l'État. Or, l'impôt des personnes physiques est déjà considéré comme trop élevé.

M. Alain Mathot (PS) est d'avis que l'objectif premier de l'impôt est de garantir l'équité et l'égalité de tous les citoyens devant la loi.

Le professeur Marc Bourgeois fait remarquer qu'un impôt peut ne pas être équitable. Cela reste néanmoins un impôt. Certaines garanties sont évidemment accordées au contribuable. Contrairement à l'Allemagne, la Belgique n'applique pas le principe de la capacité contributive (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) mais reconnaît le principe d'égalité et de non discrimination. Le problème est qu'il est parfois difficile en pratique pour un contribuable de contester que d'autres contribuables bénéficient d'un avantage fiscal.

M. Alain Mathot (PS) souligne que les cas examinés par la commission d'enquête concernaient tous la grande fraude fiscale. Il va de soi que les sommes récupérées grâce à une meilleure lutte contre la fraude, peuvent permettre de réduire la pression fiscale pour l'ensemble des Belges. L'élément essentiel reste néanmoins de recréer une équité pour l'ensemble des

diabolica” te voorkomen, is het beter positieve bewijzen te leveren (de administratie moet het bestaan van een fiscaal doel bewijzen, terwijl de belastingplichtige het bestaan van een niet-fiscale reden moet bewijzen) in plaats van negatieve (de belastingplichtige moet het ontbreken van een fiscaal doel aantonen en de belastingadministratie moet aantonen dat de belastingplichtige heeft gehandeld zonder niet-fiscale, economische of gezinsredenen).

Als de wetgever niettemin besluit te voorzien in een regeling met negatieve bewijzen, is het absoluut noodzakelijk op grond van objectieve elementen te redeneren. Zo verzoekt het Europees Hof in het arrest *Cadbury Schweppes* de nationale rechter bijvoorbeeld te onderzoeken of er personeel of infrastructuur in de Ierse bedrijven was. Men moet daarom zo veel mogelijk objectieve indicatoren verzamelen om te voorkomen dat de gevestigde regels eindeloos in verband met het doel van de wet in vraag worden geteld. Het is echter moeilijk dat doel te bepalen. Het belangrijkste doel van de inkomstenbelasting is in principe geld in de staatskas te brengen. Als gevolg van de fiscale concurrentie vermindert het werkelijke belastingtarief van de vennootschapsbelasting meer en meer. Daardoor wordt die belasting een instrument dat minder toegespitst is op de inning van de ontvangsten dan op de beste manier om dat product bij de buitenlandse investeerders aan de man te brengen. Er moet dus worden gezocht naar andere financiële middelen voor de Staat. Men vindt echter nu al dat de personenbelasting te hoog ligt.

Volgens *de heer Alain Mathot (PS)* dient de belasting in de eerste plaats om de billijkheid en de gelijkheid van alle burgers ten aanzien van de wet te waarborgen.

Professor Marc Bourgeois merkt op dat de mogelijkheid bestaat dat een belasting niet billijk is. Het blijft niettemin een belasting. Uiteraard worden aan de belastingbetaler bepaalde garanties geboden. In tegenstelling tot Duitsland past België niet het principe van de draagkracht (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) toe, maar ons land neemt wel het beginsel van de gelijkheid en van de non-discriminatie in acht. Het probleem is dat het in de praktijk voor een belastingplichtige soms moeilijk is om te betwisten dat andere belastingplichtigen een fiscaal voordeel krijgen.

De heer Alain Mathot (PS) wijst erop dat de door de onderzoekscommissie onderzochte gevallen stuk voor stuk op de grote fiscale fraude betrekking hebben. Het ligt voor de hand dat de bedragen die dankzij een betere fraudebestrijding kunnen worden gerecupereerd, de mogelijkheid kunnen bieden de fiscale druk te verminderen voor alle Belgen. Het belangrijkste aspect blijft echter

contribuables belges en empêchant ceux qui disposent de moyens suffisamment importants, d'élaborer des montages illégaux et frauduleux.

Le professeur Marc Bourgeois rappelle que l'objectif d'une mesure générale anti-abus est d'éviter les "fuites". L'article 344, § 1^{er}, CIR 92, que la proposition de loi à l'examen entend modifier, ne vise pas à remédier à un problème de fraude fiscale mais à un problème d'évasion fiscale (évitement licite de l'impôt) que les auteurs de la proposition voudraient voir diminuer. La proposition vise donc à limiter le droit de choisir la voie la moins imposée dans des cas où les contribuables reçoivent actuellement un blanc-seing tant de la part de l'administration fiscale que des juges.

Par ailleurs, l'intervenant souligne que l'article L 64 du Livre des procédures fiscales (droit français) englobe à la fois la simulation (fraude fiscale) et l'évitement licite de l'impôt (la fraude à la loi). Si on introduit le concept de simulation dans la disposition générale anti-abus en Belgique, on risque de créer une discordance entre le droit fiscal belge et français.

La Cour constitutionnelle a déjà reconnu la légitimité de l'objectif de la lutte contre l'évasion fiscale pour autant que des garanties concrètes et une procédure stricte soient prévues. Les travaux préparatoires de toute disposition légale en la matière doivent donc présenter une motivation détaillée démontrant que législateur a réalisé les arbitrages nécessaires et a veillé à établir un équilibre correct.

Le principe de la légalité serait-il violé? D'aucuns prétendent que la Belgique aurait une conception plus stricte de la légalité de l'impôt que les autres pays. M. Bourgeois n'en est pas totalement convaincu. Ainsi, le droit néerlandais stipule que l'impôt doit être établi en vertu de la loi (*krachtens de wet*) alors qu'en Belgique, l'impôt est établi par la loi (*door de wet*). Le constitutionnaliste néerlandais Kortmann décrit le principe de la légalité de l'impôt de la même manière que le droit belge. Il ne laisse nullement entendre que les délégations accordées par le pouvoir législatif à l'administration ou au pouvoir exécutif seraient plus souples en droit néerlandais qu'en droit belge.

La Cour constitutionnelle a déjà accepté à plusieurs reprises des assouplissements du principe de la légalité de l'impôt. M. Bourgeois est d'avis que la commission devra prévoir des travaux préparatoires extrêmement clairs et mettant en évidence que le législateur a voulu

dat opnieuw wordt gezorgd voor een billijkheid voor alle Belgische belastingbetalers: zij die over voldoende middelen beschikken, moet worden belet illegale en frauduleuze constructies op te zetten.

Professor Marc Bourgeois herinnert eraan dat het doel van een algemene antimisbruikmaatregel erin bestaat "vluchten" te voorkomen. Het voorliggende wetsvoorstel beoogt artikel 344, § 1, van het WIB 1992 te wijzigen; dat wetsvoorstel strekt er niet toe een probleem van fiscale fraude op te lossen, maar een probleem van belastingontwijking (zich op legale wijze onttrekken aan belastingbetaling), die de indieners zouden willen zien afnemen. Het wetsvoorstel heeft dus tot doel het recht van de keuze van de minst belaste weg te beperken in de gevallen waarin de belastingplichtigen thans een vrijgeleide krijgen, zowel vanwege de belastingdiensten als vanwege de rechters.

Voorts wijst de spreker erop dat artikel L64 van de *Livre des procédures fiscales* (Frans recht) zowel de simulatie (fiscale fraude) omhelst als het legaal ontwijken van belasting (wetsontduiking). Als men in België het concept simulatie in de algemene antimisbruikbepaling invoegt, dreigt men te zorgen voor een discrepantie tussen het Belgisch en het Frans belastingrecht.

Het Grondwettelijk Hof heeft al de legitimiteit erkend van de doelstelling van de bestrijding van de belastingontwijking, op voorwaarde dat wordt voorzien in concrete garanties en in een strikte procedure. De parlementaire voorbereiding van om het even welke wetsbepaling terzake moet dus een gedetailleerde motivering omvatten waaruit blijkt dat de wetgever voor de nodige arbitrages en voor een correct evenwicht heeft gezorgd.

Wordt het legaliteitsbeginsel geschonden? Sommigen stellen dat België een striktere opvatting zou hanteren van de legaliteit van de belasting dan de andere landen. De heer Bourgeois is daar niet helemaal van overtuigd. Zo bepaalt het Nederlands recht dat de belasting moet worden gevestigd *krachtens de wet*, terwijl in België de belasting *door de wet* wordt gevestigd. De Nederlandse grondwetspecialist Kortmann beschrijft het principe van de wettigheid van de belasting op dezelfde manier als het Belgisch recht. Hij geeft nergens te kennen dat de machtigingen die de wetgevende macht aan de administratie of aan de uitvoerende macht verleent in het Nederlands recht soepeler zouden zijn dan in het Belgisch recht.

Het Grondwettelijk Hof heeft al meermaals versoepelingen van het beginsel van de wettigheid van de belasting aanvaard. Volgens de heer Bourgeois zal de commissie ervoor moeten zorgen dat de parlementaire voorbereiding uiterst duidelijk is door te onderstrepen

réaliser un équilibre qui reste sous son contrôle, avec des garanties et des conditions strictes afin d'éviter de donner un blanc seing à l'administration (en vertu duquel elle pourrait taxer par analogie).

V. — AUDITION DES PROFESSEURS LUC DE BROE ET AXEL HAELTERMAN

A. Exposé du professeur Luc De Broe (K.U. Leuven)

- L'élaboration de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

Le professeur Luc De Broe indique que dans la fameuse affaire Brepols, la Cour de cassation a décidé, en 1961, que les contribuables pouvaient choisir librement la forme juridique pour atteindre un résultat économique de la façon la plus avantageuse d'un point de vue fiscal (=choix de la voie la moins imposée).

Dans les années 1980, un grand nombre de constructions juridiques ont vu le jour dans le seul but d'éviter l'impôt en détruisant la base imposable. Ces constructions n'avaient dès lors aucun caractère commercial, ni économique. La Cour de cassation a alors estimé en 1990, dans l'arrêt *Au Vieux St-Martin*, que les actes à motivation purement fiscale sont légitimes pour autant qu'ils ne violent aucune loi et que le contribuable respecte toutes les conséquences de ses actes.

En réaction, la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières a inséré, dans l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, une disposition qui empêche de choisir librement une forme juridique si ce choix est uniquement destiné à éviter l'impôt (abus du choix de la forme juridique ou abus de droit fiscal). Pour limiter l'insécurité juridique, un *ruling* préalable a également été instauré.

- L'effet de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

L'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 prévoit que la qualification juridique donnée par le contribuable à un acte (= un acte juridique) n'est pas opposable à l'administration fiscale lorsque ce choix s'explique par la volonté d'éviter l'impôt. La charge de la preuve est partagée entre le fisc et le contribuable. Le fisc doit démontrer que la qualification en question a pour but d'éviter l'impôt. Le contribuable peut apporter la preuve contraire que son choix se justifie par des besoins légitimes à caractère financier ou économique. Si le contribuable ne réussit

dat de wetgever heeft willen zorgen voor een evenwicht dat onder controle blijft, met strikte garanties en voorwaarden om te voorkomen dat aan de administratie een vrijgeleide wordt gegeven (dat haar de mogelijkheid zou bieden naar analogie te belasten).

V. — HOORZITTING MET PROF. DR. LUC DE BROE EN PROF. DR. AXEL HAELTERMAN

A. Uiteenzetting van professor Luc De Broe (K.U. Leuven)

- De totstandkoming van artikel 344, § 1, van het WIB 92.

Professor Luc De Broe geeft aan dat het Hof van Cassatie in 1961 in de bekende zaak Brepols beslist heeft dat belastingplichtigen de vrije keuze van rechtsvorm hebben om een economisch resultaat te bereiken op meest fiscaal gunstige wijze (= de keuze van de minst belaste weg).

In de jaren 1980 zijn er veel juridische constructies opgezet met als enig doel om belastingen te ontwijken door de belastbare basis te vernietigen. Deze constructies hadden dus geen enkele zakelijke of economische inslag. Daarop heeft het Hof van Cassatie in 1990 in het *Au Vieux St. Martin*-arrest geoordeeld dat handelen met een louter fiscaal motief legitiem is zolang er geen wet wordt overtreden en de belastingplichtige alle gevolgen van zijn handelingen respecteert.

Als reactie daarop werd bij de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen een bepaling in artikel 344, § 1, van het WIB 92 ingevoerd dat de vrije juridische vormkeuze onmogelijk maakt indien die louter wordt aangewend om belastingen te ontwijken (misbruik van juridische vormkeuze of fiscaal rechtsmisbruik). Om de rechtsonzekerheid te beperken, werd ook een voorafgaandelijke ruling ingevoerd.

- De werking van artikel 344, § 1, van het WIB 92.

Artikel 344, § 1, van het WIB 92 bepaalt dat de juridische kwalificatie die de belastingplichtige geeft aan een akte (= rechtshandeling) niet tegenstelbaar is aan de fiscus wanneer die keuze verklaard wordt door bedoeling belasting te ontwijken. Er is een gedeelde bewijslast tussen de fiscus en de belastingplichtige. De fiscus moet aantonen dat het doel van de bewuste kwalificatie erin bestaat om belastingen te ontwijken. De belastingplichtige kan het tegenbewijs leveren dat hij rechtmatige financiële en economische behoeften

pas à apporter la preuve contraire, cela signifie que le seul but de la qualification est d'éviter l'impôt. Dans ce cas, l'administration fiscale peut requalifier l'acte (ou les actes) juridique(s) successif(s).

Lors de la requalification, le fisc a recours à la doctrine "*step by step*": en cas d'actes juridiques successifs, l'administration fiscale peut prélever l'impôt sur la base d'une qualification juridique qui fait abstraction de la qualification donnée à chacun des actes juridiques distincts. La condition, pour ce faire, est que les actes successifs puissent, dans leur ensemble, être requalifiés comme étant des actes qui concernent une même opération d'un point de vue économique. Les actes juridiques ne reçoivent pas de qualification qu'ils ne possèdent pas. Le fisc peut donc uniquement éviter, en ce qui concerne des actes pour lesquels différentes qualifications sont possibles, qu'une qualification lui soit opposée dans le seul but d'éviter l'impôt. La requalification ne crée donc pas de nouvelle fiction juridique.

• L'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 est-il contraire au principe constitutionnel de légalité?

Plusieurs contribuables ont demandé si l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 n'allait pas trop loin et ne donnait pas carte blanche à l'administration fiscale. Celle-ci ne dispose-t-elle pas de ce fait d'une compétence extrêmement large pour invoquer l'évasion fiscale et requalifier des actes juridiques de manière à pouvoir prélever un impôt maximal? Cette disposition ne porte-t-elle pas atteinte au principe constitutionnel de légalité, qui dispose que la loi doit être à l'origine de tout impôt? Selon ce principe, la compétence de lever des impôts ne peut être déléguée au pouvoir exécutif.

Dans son arrêt du 22 novembre 2004, la Cour constitutionnelle a estimé que l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 n'était pas contraire au principe de légalité pour un grand nombre de raisons:

— Le législateur lui-même a assorti l'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 de conditions strictes. Ces conditions sont les suivantes:

- 1) La disposition anti-évasion doit être un moyen de preuve dans des cas individuels et concrets;
- 2) La disposition n'est d'application que lorsque le contribuable agit dans le seul dessein d'éviter l'impôt. Il doit donc s'agir d'un but exclusif;
- 3) L'administration fiscale est tenue de prouver le motif de l'évasion;

heeft die zijn keuze verantwoorden. Als de belastingplichtige in zijn tegenbewijs faalt, betekent dit dat de enige bedoeling van de kwalificatie is om belastingen te ontwijken. In dat geval kan de fiscus de (opeenvolgende) rechtshandeling(en) herkwalficeren.

Bij de herkwalficatie hanteert de fiscus de step-doctrine: bij opeenvolgende rechtshandelingen kan de fiscus belasting heffen op grond van een juridische kwalificatie die abstractie maakt van de kwalificatie gegeven aan elk van de akten afzonderlijk. De voorwaarde hiervoor is dat de opeenvolgende akten als geheel kunnen worden geherkwalficeerd als de akten vanuit economisch oogpunt eenzelfde verrichting betreffen. De rechtshandelingen krijgen geen kwalificatie die ze niet hebben. De fiscus kan enkel, voor handelingen waarvoor verschillende kwalificaties mogelijk zijn, voorkomen dat hem een kwalificatie wordt tegengeworpen louter om belasting te ontwijken. De herkwalficatie creëert dus geen nieuwe juridische fictie.

• Is artikel 344, § 1, van het WIB 92 strijdig met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel?

Verschillende belastingplichtigen hebben de vraag gesteld of artikel 344, § 1 van het WIB 92 niet te ver gaat en geen carte blanche geeft aan de fiscus. Krijgt de fiscus daardoor geen extreem ruime bevoegdheid om belastingontwijking in te roepen en om rechtshandelingen te herkwalficeren zodat er maximaal belasting kan worden geheven? Vormt dit geen inbreuk op het grondwettelijk legaliteitsbeginsel dat stelt dat de wet de bron moet zijn van elke belasting? Volgens dat beginsel kan het heffen van belastingen niet worden gedelegeerd aan de uitvoerende macht.

In haar arrest van 22 november 2004 heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat artikel 344, § 1 van het WIB 92 niet strijdig is met het legaliteitsbeginsel omwille van een heel aantal redenen:

— De wetgever heeft zelf strenge voorwaarden opgesteld voor de toepassing van artikel 344, § 1 van het WIB 92: Deze voorwaarden luiden als volgt:

- 1) De anti-ontwijkingsbepaling moet een bewijsmiddel zijn in individuele en concrete gevallen;
- 2) De bepaling is alleen van toepassing als de belastingplichtige louter handelt om belastingen te ontwijken. Het moet dus gaan om een exclusief oogmerk;
- 3) De fiscus moet het ontwijkingsmotief bewijzen;

4) Le contribuable doit être en mesure d'apporter la preuve contraire que le choix en faveur d'une qualification juridique spécifique répond à des motifs économiques ou à des motifs autres que fiscaux;

5) Si le contribuable ne peut apporter la preuve contraire, la sanction consiste en la requalification de l'acte juridique par le fisc.

— Avec l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, le législateur poursuit un objectif légitime, à savoir lutter contre l'évasion fiscale;

— Il n'est pas porté atteinte au choix en faveur de la voie la moins imposée. Seule est instaurée une restriction prévoyant que le contribuable doit fonder son choix en faveur d'une forme juridique sur un motif économique valable, autre que celui d'éviter l'impôt (la doctrine de l'arrêt Brepols est donc maintenue au détriment de la doctrine de l'arrêt *Au Vieux St-Martin*);

— Il ne s'agit pas d'une habilitation à caractère général en faveur de l'administration fiscale, qui, par mesure générale, va fixer elle-même la base et la matière imposables;

— Il s'agit d'un moyen de preuve que l'administration fiscale peut utiliser dans des cas individuels et concrets pour lutter contre l'évasion fiscale.

• En quoi l'application de l'article 344, § 1^{er} du CIR 92 pose-t-elle problème?

Dans une série d'arrêts consécutifs, la Cour de cassation est arrivée à la conclusion que l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 est peu performant. L'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 prévoit que la qualification juridique donnée par le contribuable à un acte juridique n'est pas opposable au fisc lorsque ce choix s'explique par l'intention d'éviter l'impôt. La loi ne précise toutefois nulle part que le fisc peut opérer une requalification de cet acte juridique et jusqu'où va cette compétence de requalification. Seuls les travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières évoquent cette requalification (DOC 48 1072/8, p. 99). La Cour de cassation s'est prononcée sur cette problématique dans un certain nombre d'arrêts. À cet égard, il y a lieu de faire une distinction entre la situation où le contribuable a posé un seul acte juridique et celle où plusieurs actes juridiques ont été posés:

4) De belastingplichtige moet het tegenbewijs kunnen leveren dat hij economische of andere dan fiscale motieven heeft voor zijn keuze voor een bepaalde juridische kwalificatie;

5) Als de belastingplichtige het tegenbewijs niet kan leveren, bestaat de sanctie in de herkwalificatie van de rechtshandeling door de fiscus.

— De wetgever streeft met artikel 344, § 1, van het WIB 92 een wettig doel na, namelijk de bestrijding van belastingontwijking;

— Er wordt geen afbreuk gedaan aan de keuze voor de minst belaste weg. Er wordt enkel een beperking ingevoerd dat men voor de keuze van de rechtsvorm een geldig economisch motief moet hebben andere dan het vermijden van belasting (de doctrine van het arrest-Brepols blijft dus overeind ten koste van de doctrine van het arrest-Au Vieux St. Martin);

— Het gaat niet om een algemene machtigingsbepaling voor de fiscus die bij algemene maatregel zelf de belastbare grondslag en materie gaat vaststellen;

— Het betreft een bewijsmiddel dat de fiscus in individuele en concrete gevallen kan aanwenden om op te treden tegen belastingontwijking.

• Wat schort er aan de toepassing van artikel 344, § 1, van het WIB 92?

In een reeks opeenvolgende arresten is het Hof van Cassatie tot het besluit gekomen dat artikel 344, § 1, van het WIB 92 weinig performant is. Artikel 344, § 1, van het WIB 92 bepaalt dat de juridische kwalificatie die de belastingplichtige aan een rechtshandeling geeft niet tegenstelbaar is aan de fiscus wanneer die keuze verklaard wordt door de bedoeling om belasting te ontwijken. Nergens in de wet staat echter bepaald dat de fiscus mag overgaan tot herkwalificatie van die rechtshandeling en hoever die herkwalificatiebevoegdheid gaat. Enkel in de voorbereidende werken van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen is sprake van deze herkwalificatie (DOC 48 1072/8, blz. 99). In een aantal arresten heeft het Hof van Cassatie zich over deze problematiek uitgesproken. Hierbij moet een onderscheid gemaakt worden tussen de situatie waarbij de belastingplichtige één rechtshandeling stelde en de situatie waarbij meerdere rechtshandelingen werden gesteld:

— Situation où un seul acte juridique a été posé:

Dans l'arrêt de la Cour de cassation du 4 novembre 2005, il s'agissait du rachat d'actions propres dans le cadre duquel un actionnaire demande à une société de racheter ses actions. Durant cette période, le rachat des actions propres était une transaction non imposable. La distribution de dividendes sur des actions, en revanche, est soumise à un précompte mobilier de 25 %. Le fisc a requalifié l'achat/vente des actions en une distribution de dividendes. Il a été posé à la Cour de cassation la question de savoir si la requalification était valable. La Cour de cassation a alors décidé que le fisc ne peut modifier la qualification que moyennant le respect des effets juridiques non fiscaux de l'acte. L'acte juridique requalifié doit donc avoir des effets juridiques analogues à ceux de l'acte juridique posé par la contribuable. Il s'agit là de l'application du principe général qui vaut en droit fiscal et qui implique que le droit civil régit le droit fiscal, sauf si les lois fiscales prévoient elles-mêmes des dérogations. Dans ce cas, la loi fiscale ne prévoit rien en ce qui concerne la requalification. On applique par conséquent le principe de droit civil en vertu duquel, lorsque le fisc substitue un acte juridique à un autre, cet acte juridique doit avoir des effets juridiques similaires.

M. De Broe estime que l'exigence de la Cour de cassation ne peut pratiquement jamais être respectée dans le cas où un seul acte juridique est posé par le contribuable. En effet, à chaque acte juridique sont attachés des effets juridiques spécifiques au regard du droit civil. C'est ainsi qu'une vente n'a pas les mêmes effets en droit civil qu'une location ou une distribution de dividendes. Il est donc très difficile d'associer des effets juridiques similaires à un acte juridique en cas de requalification. C'est ce qu'on observe également dans la pratique. Depuis quatre ou cinq ans, le fisc a cessé de requalifier des actes juridiques simples.

— Cas où plusieurs actes juridiques ont été posés:

Dans les arrêts des 21 avril 2005, 22 novembre 2007 et 10 juin 2010, la Cour de cassation s'est penchée sur la problématique de la requalification de plusieurs actes juridiques.

Dans le cas de l'arrêt n° 237 du 21 avril 2005, une personne physique A voulait louer un immeuble à une société C. Étant donné que la location effectuée par des personnes physiques à une société est imposée plus lourdement fiscalement que la location à des personnes physiques, l'intéressé a choisi de louer à un intermédiaire, à savoir la personne physique B. A

— Situatie waarbij één rechtshandeling werd gesteld:

In het arrest van het Hof van Cassatie van 4 november 2005 betrof het een inkoop van eigen aandelen waarbij een aandeelhouder aan de vennootschap vraagt om zijn aandelen terug in te kopen. In die periode was de inkoop van eigen aandelen een onbelaste transactie. De uitkering van dividend op aandelen is daarentegen onderhevig aan een roerende voorheffing van 25 pct. De fiscus heeft de koop/verkoop van aandelen geherkwalificeerd als een dividenduitkering. Aan het Hof van Cassatie werd de vraag gesteld of de herkwalificatie geldig was. Het Hof van Cassatie heeft daarop beslist dat de fiscus de kwalificatie alleen maar kan wijzigen met respect voor de niet-fiscale rechtsgevolgen van de akte. De opnieuw gekwalificeerde rechtshandeling moet dus gelijksoortige rechtsgevolgen hebben als de rechtshandeling die de belastingplichtige heeft gesteld. Dit is een toepassing van het algemeen principe dat geldt in het fiscaal recht en dat inhoudt dat het burgerlijk recht het fiscaal recht beheerst tenzij de fiscale wetten zelf afwijkingen voorzien. In dit geval wordt er in de fiscale wet niets bepaald over de herkwalificatie, bijgevolg geldt dus het burgerrechtelijk principe dat als een rechtshandeling in de plaats wordt gesteld door de fiscus, die rechtshandeling gelijksoortige rechtsgevolgen moet hebben.

De heer De Broe is van mening dat de vereiste van het Hof van Cassatie bijna nooit te respecteren valt in de situatie dat er maar één rechtshandeling wordt gesteld door de belastingplichtige. Aan elke rechtshandeling worden er namelijk andere civielrechtelijke rechtsgevolgen gekoppeld. Zo heeft een verkoop niet dezelfde burgerrechtelijke gevolgen als een verhuur of een dividenduitkering. Het is dus zeer moeilijk om bij een herkwalificatie aan een rechtshandeling gelijksoortige rechtsgevolgen te koppelen. Dat is ook te merken in de praktijk. Sinds 4 à 5 jaar is de fiscus gestopt met de herkwalificatie van enkelvoudige rechtshandelingen.

— Situatie waarbij meerdere rechtshandelingen werden gesteld:

In de arresten van 21 april 2005, 22 november 2007 en 10 juni 2010 heeft het Hof van Cassatie zich gebogen over de problematiek van de herkwalificatie van meerdere rechtshandelingen.

In het geval van het arrest nr. 237 van 21 april 2005 wou een natuurlijke persoon A een onroerend goed verhuren aan vennootschap C. Omdat de verhuur door natuurlijke personen aan een vennootschap zwaarder fiscaal belast wordt dan de verhuur aan natuurlijke personen, werd er gekozen om te verhuren aan een tussenpersoon, namelijk natuurlijke persoon B. A

loue l'immeuble à B, qui le reloue immédiatement à la société C pour exactement le même prix. La personne physique B n'est pas imposée parce qu'elle récupère le loyer qu'elle paie à A de C. La personne physique A perçoit les loyers de la personne physique B et est donc moins imposée que si elle louait directement le bien à la société C. Le fisc a requalifié les deux contrats de location successifs en une location directe de A à C.

Dans le cas de l'arrêt n° 414 du 10 juin 2010, la société A fait appel aux services de management de la société B et paie en contrepartie 500 à la société B. La société B est une coquille vide sans personnel ni bureaux. La société B fait ensuite appel à la société C pour exécuter ces services et paie en contrepartie 190 à C. A peut imputer le montant de 500 en tant que frais et réduire son bénéfice. B n'est pas imposé sur ces 500 parce que les pertes sont nombreuses. Le fisc a requalifié les deux actes juridiques successifs en tant que fourniture directe d'un service par C à A avec une rémunération de management déductible de 190 dans le chef de A et un paiement non déductible de 310 de A à B, étant donné qu'il s'agit d'un service qui n'a pas été fourni.

Dans ses arrêts du 21 avril 2005 et du 10 juin 2010, la Cour de cassation a estimé que l'administration peut requalifier dans son ensemble l'opération qui a été artificiellement décomposée en actes distincts par le contribuable lorsque ces actes visent la même opération d'un point de vue économique. La Cour a également estimé que le fisc ne peut procéder à la requalification que si la nouvelle qualification a des effets juridiques non fiscaux similaires au résultat final des actes juridiques posés par les parties. Dans ces deux arrêts, la Cour de cassation a estimé que le fisc pouvait à juste titre procéder à la requalification. Il s'agissait d'actes juridiques liés du point de vue économique, qui ne pouvaient être dissociés. Dans les deux cas, la personne intermédiaire ou la société B est une coquille vide qui, en somme, ne fait rien; il s'agit d'une personne intermédiaire purement artificielle. Tous les effets juridiques entre A et B sont annulés par la transaction suivante entre B et C.

Dans un certain nombre d'autres arrêts de la Cour de cassation et de cours d'appel, la requalification par l'administration fiscale d'actes juridiques multiples n'a pas été acceptée, du fait que les étapes intermédiaires avaient, en l'occurrence, des effets juridiques permanents. Tel est le cas dans les constructions de holding et d'usufruit. Les effets juridiques entre A et B subsistent et ne sont pas annulés par les transactions suivantes.

verhuurt het onroerend goed aan B, die het onmiddellijk doorverhuurt aan vennootschap C voor exacte dezelfde prijs. Natuurlijke persoon B wordt niet belast omdat hij de huurprijs die hij betaalt aan A, terugkrijgt van C. Natuurlijke persoon A ontvangt de huurgelden van natuurlijke persoon B en wordt dus minder belast dan wanneer A het goed rechtstreeks zou verhuren aan vennootschap C. De fiscus heeft de twee opeenvolgende huurovereenkomsten geherkwalificeerd als een rechtstreekse verhuur van A aan C.

In het geval van het arrest nr. 414 van 10 juni 2010 doet vennootschap A beroep op de managementdiensten van vennootschap B en betaalt daarvoor 500 aan vennootschap B. Vennootschap B is een lege vennootschap zonder personeel of kantoren. Vervolgens doet vennootschap B beroep op vennootschap C om deze diensten uit te voeren en betaalt daarvoor 190 aan C. A kan het bedrag van 500 inbrengen als kosten en zijn winst reduceren. B wordt niet belast op die 500 omdat er veel verliezen zijn. De fiscus heeft de twee opeenvolgende rechtshandelingen geherkwalificeerd als een rechtstreekse dienst geleverd door C aan A met een aftrekbare managementvergoeding van 190 in hoofde van A en een niet-aftrekbare betaling van 310 van A aan B omdat het om een dienst gaat die niet geleverd is.

In de arresten van 21 april 2005 en 10 juni 2010 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de administratie een rechtshandeling die door de belastingplichtige kunstmatig is opgesplitst in afzonderlijke rechtshandelingen in haar geheel kan herkwalificeren als die rechtshandelingen uit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen. Verder oordeelde het Hof dat de administratie slechts tot herkwalificatie kan overgaan indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. In deze beide arresten heeft het Hof van Cassatie beslist dat de fiscus de herkwalificatie terecht kon doen. Het ging om economisch verbonden rechtshandelingen die niet van elkaar te scheiden zijn. In beide gevallen is de tussengeplaatste persoon of vennootschap B een lege doos die eigenlijk niets doet, het is een louter artificiële tussenpersoon. Alle rechtsgevolgen tussen A en B worden vernietigd door de volgende transactie tussen B en C.

In een aantal andere arresten van het Hof van Cassatie en van de Hoven van beroep werd de herkwalificatie door de fiscus van meervoudige rechtshandelingen niet aanvaard omdat de tussenstappen daar wel blijvende rechtsgevolgen hebben. Dit is het geval bij holding- en vruchtgebruikconstructies. De rechtsgevolgen tussen A en B blijven bestaan en worden niet vernietigd door de volgende transacties.

• Conclusion

M. De Broe conclut que l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 est conforme à la Constitution, mais n'est guère performant. Dans le cas d'actes juridiques uniques et dans le cas de nombreux actes juridiques multiples, l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 n'est pas applicable parce que l'acte juridique ne peut être requalifié, les effets juridiques de l'acte juridique que l'administration fiscale y a substitué différant de ceux de l'acte juridique posé par le contribuable. L'article s'applique en revanche aux actes juridiques successifs qui constituent un tout d'un point de vue économique et peuvent être requalifiés. Il s'agit des constructions dites *back-to-back* ou autodestructrices.

• Proposition de modification

La proposition de modification de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 doit combattre les deux formes d'évasion fiscale. La première forme consiste à échapper à une loi de taxation. Il s'agit du choix de la forme juridique visant à se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui se rapproche de la situation imposable, ce choix n'étant dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. Il est porté atteinte à la volonté du législateur si la loi fiscale n'est pas appliquée à l'acte juridique posé. La seconde forme consiste à imposer le respect d'une loi avantageuse. Il s'agit alors d'un choix d'une forme juridique visant à se soumettre à une norme procurant un avantage fiscal, ce choix n'étant dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La revendication de cet avantage est contraire à l'objectif poursuivi par la loi.

La sécurité juridique du contribuable doit par ailleurs être préservée. Aussi l'administration fiscale ne peut-elle sortir du cadre constitutionnel.

Tous les éléments positifs de l'actuel article 344, § 1^{er}, du CIR 92 doivent être maintenus (voir l'arrêt du 22 novembre 2004 de la Cour constitutionnelle).

M. De Broe propose d'apporter les modifications suivantes à l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92:

— Objet: conformément à l'actuel article 344, § 1^{er}, du CIR 92, l'objet de l'opération est le suivant: "N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte". Même les juristes ont du mal à comprendre cette formulation. M. De Broe propose dès lors de modifier l'objet comme suit: "L'acte juridique (ou un ensemble

• Conclusie

De heer De Broe besluit dat artikel 344, § 1, van het WIB 92 grondwettelijk is maar weinig performant is. Bij enkelvoudige rechtshandelingen en bij een heel aantal meervoudige rechtshandelingen is artikel 344, § 1, van het WIB 92 niet toepasbaar omdat de rechtshandeling niet kan worden geherkwalificeerd wegens het feit dat de rechtsgevolgen van de door de fiscus in de plaats gestelde rechtshandeling verschillend zijn van de rechtshandeling die de belastingplichtige heeft gesteld. Het artikel is wel van toepassing op opeenvolgende rechtshandelingen die uit economisch oogpunt een geheel vormen en herkwalificeerbaar zijn. Dit zijn de zogenaamde *back-to-back* constructies of zichzelf vernietigende constructies.

• Voorstel tot wijziging

Het voorstel tot wijziging van artikel 344, § 1, van het WIB 92 moet de twee vormen van belastingontwijking bestrijden. De eerste vorm is de ontwijking van een taxerende wet. Het betreft de juridische vormkeuze om zich te plaatsen in een toestand die niet aan wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn maar zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde toestand en voor die keuze is geen andere verklaring dan belastingbesparing. De bedoeling van de wetgever is geschonden als de fiscale wet niet wordt toegepast op de gestelde rechtshandeling. De tweede vorm bestaat uit het afdwingen van een voordelige wet. Het gaat dan om een juridische vormkeuze om zich onder een norm te brengen die een fiscaal voordeel oplevert en voor die keuze is geen andere verklaring dan belastingbesparing. De aanspraak op dit voordeel druist in tegen de bedoeling van de wet.

Daarnaast moet de rechtszekerheid van de belastingplichtige gewaarborgd blijven. De fiscus moet dus binnen het grondwettelijk kader blijven.

Alle goede elementen uit het huidige artikel 344, § 1 van het WIB 92 moeten worden behouden (zie arrest van het Grondwettelijk Hof van 22 november 2004).

De heer De Broe stelt de volgende wijzigingen voor aan artikel 344, § 1, van het WIB 92:

— Voorwerp: het voorwerp van de verrichting luidt in het huidige artikel 344, § 1 van het WIB 92 als volgt "Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte". Deze bewoording is moeilijk te begrijpen, zelfs voor juristen. De heer De Broe stelt daarom voor het voorwerp als volgt te wijzigen

d'actes juridiques constituant une seule opération) n'est pas opposable à l'administration fiscale";

— Définition de l'abus fiscal: la définition de l'abus fiscal doit être adaptée à la jurisprudence de la Cour européenne de justice en matière d'impôts sur les revenus (l'arrêt C-196/04 *Cadbury Schweppes* du 12 septembre 2006 de la Cour européenne de justice). Cette définition comprend un élément objectif (agir en contradiction avec l'intention du législateur) et un élément subjectif (motif d'ordre exclusivement fiscal);

— La clarification du partage de la charge de la preuve entre l'administration fiscale et le contribuable: l'administration fiscale doit prouver que le choix opéré par le contribuable en ce qui concerne la forme s'explique par l'intention de réaliser une économie d'impôt et que le contribuable agit à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur. Le contribuable doit apporter la preuve contraire, c'est-à-dire que le choix qu'il a opéré en ce qui concerne la forme s'explique par des motifs autres que fiscaux, si bien qu'il n'agit pas à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur. M. De Broe estime que les mots "motifs autres que fiscaux" sont préférables à la formulation actuelle "motifs légitimes de caractère financier ou économique", dès lors que celle-ci est trop restrictive pour certains particuliers. Si le contribuable ne parvient pas à apporter les preuves requises, il a agi pour des motifs d'ordre exclusivement fiscal;

— L'inscription de la requalification dans la loi: la loi doit disposer que l'administration fiscale doit requalifier l'acte (les actes) juridique(s) de sorte à créer un ensemble de faits pouvant être taxés conformément aux objectifs du législateur fiscal que le contribuable a ignorés. Il est clair que, dans ce cas, les effets juridiques de l'acte requalifié sont différents de ceux de l'acte que le contribuable a posé. On exclut ainsi la jurisprudence actuelle de la Cour de cassation selon laquelle le droit civil régit le droit fiscal, à moins que le droit fiscal même ne prévoie des dérogations.

La proposition de modification est constitutionnelle pour trois raisons:

— tous les bons éléments de l'actuel article 344, § 1^{er}, du CIR 92 sont conservés;

— la définition d'abus fiscal est fort similaire à l'article 1^{er}, § 10, du Code de TVA, qui est également basé sur l'arrêt *Cadbury-Schweppes* de la Cour européenne de justice. Le Conseil d'État n'avait formulé aucune observation à ce propos (DOC 51 2517/001, p. 90-93);

"De rechtshandeling (of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt) is niet tegenstelbaar aan de fiscus";

— Définitie van fiscaal misbruik: De definitie van fiscaal misbruik dient te worden aangepast aan de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie in zaken van inkomstenbelastingen (het arrest C-196/04 *Cadbury Schweppes* van 12 september 2006 van het Europees Hof van Justitie). Deze definitie bestaat uit een objectief element (handelen in strijd met de bedoeling van de wetgever) en een subjectief element (exclusief fiscaal motief);

— De verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de fiscus en de belastingplichtige: De fiscus moet bewijzen dat de vormkeuze van de belastingplichtige wordt verklaard door de intentie van de belastingbesparing en dat de belastingplichtige handelt in strijd met de door de wetgever nagestreefde doelstelling. De belastingplichtige dient het tegenbewijs te leveren dat zijn vormkeuze verklaard wordt door andere dan fiscale motieven waardoor hij niet handelt in strijd met de door de wetgever nagestreefde doelstelling. De woorden "andere dan fiscale motieven" zijn volgens de heer De Broe te verkiezen boven de huidige bewoording "rechtmatige financiële of economische motieven" omdat die voor sommige particulieren te eng is. Als de belastingplichtige faalt in zijn bewijslast, heeft hij gehandeld vanuit een exclusief fiscaal motief;

— De herkwalficatie in de wet inschrijven: In de wet moet worden ingeschreven dat de fiscus de rechtshandeling(en) moet herkwalficeren zodat een geheel van feiten ontstaat waarop taxatie mogelijk is die in overeenstemming is met de doelstellingen van de fiscale wetgever die de belastingplichtige heeft miskend. Uiteraard zijn de rechtsgevolgen van de geherkwalficeerde rechtshandeling dan verschillend van deze die de belastingplichtige heeft gesteld. Zodoende wordt de huidige rechtspraak van het Hof van Cassatie uitgeschakeld die zegt dat burgerlijk recht het fiscaal recht beheerst tenzij er afwijkingen zijn in het fiscaal recht zelf.

Het voorstel van wijziging is grondwettelijk om een drietal redenen:

— alle goede elementen van het huidige artikel 344, § 1, van het WIB 92 blijven behouden;

— de definitie van fiscaal misbruik is zeer gelijk aan artikel 1, § 10 van het btw-wetboek die ook gebaseerd is op het arrest *Cadbury-Schweppes* van het Europees Hof van Justitie. De Raad van State had hierover geen opmerkingen (DOC 51 2517/001, blz. 90-93);

— La compétence de requalification est inscrite dans la loi. Lors de l'insertion de l'article 1^{er}, § 10, dans le Code de la TVA, le Conseil d'État a observé que cette compétence devait être inscrite dans le code (DOC 51 2517/001, p. 92 -93). En ce qui concerne l'article 1, § 10, du Code de la TVA, le fisc a choisi d'inscrire la compétence de requalification dans une circulaire mais ce n'est toutefois pas suffisant.

La proposition de modification renforce en outre la sécurité juridique pour quatre raisons:

— *Ultimum remedium*: l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 ne peut être utilisé que comme ultime recours. On ne peut y recourir que si la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du CIR, les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours. En outre, on ne peut y recourir qu'en cas d'intention exclusivement fiscale. Contrairement aux motifs d'ordre fiscal, les motifs d'ordre économique sont difficilement quantifiables. L'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA mentionne uniquement un motif d'ordre essentiellement fiscal. Enfin, on ne peut recourir à l'article que si le contribuable adopte un comportement contraire à l'objectif connu et spécifique du législateur tel qu'il ressort de l'exposé des motifs:

— Pas de rétroactivité: la proposition de modification ne peut être appliquée qu'aux actes juridiques futurs et pas aux actes juridiques antérieurs à son entrée en vigueur;

— La politique de *ruling* est maintenue;

— Un filtre est mis en place pour l'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92: un haut fonctionnaire doit donner son accord pour qu'il puisse être appliqué.

La proposition de modification de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, est rédigée comme suit:

«Un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération n'est pas opposable à l'administration des contributions directes lorsque celle-ci démontre, par les moyens de preuve visés à l'article 340 du CIR et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal, et que le choix du contribuable en faveur de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques a pour but d'éviter l'impôt sur les revenus.

— de herkwalificatiebevoegdheid is in de wet ingeschreven. De Raad van State heeft bij de invoering van artikel 1, § 10, in het btw-wetboek opgemerkt dat deze bevoegdheid in het wetboek moest worden ingeschreven (DOC 51 2517/001, blz. 92 -93). Voor wat betreft artikel 1, § 10, van het btw-wetboek heeft de fiscus ervoor geopteerd om de herkwalificatiebevoegdheid op te nemen in een circulaire maar dat is echter niet voldoende.

Het voorstel van wijziging zorgt bovendien voor de versterking van de rechtszekerheid omwille van vier redenen:

— *Ultimum remedium*: Artikel 344, § 1, van het WIB 92 mag enkel als ultimum remedium worden gebruikt. Het mag alleen worden gebruikt als de gewone interpretatiemethode, de technische WIB-bepalingen, speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden. Het mag bovendien alleen worden gebruikt bij een exclusief fiscale intentie. In tegenstelling tot fiscale motieven zijn economische motieven moeilijk te becijferen. In artikel 1, § 10, van het btw-wetboek is enkel sprake van een hoofdzakelijk fiscaal motief. Het artikel mag tenslotte alleen worden gebruikt als de belastingplichtige handelt in strijd met de gekende en specifieke doelstelling van de wetgever als blijkt uit de Memorie van toelichting;

— Geen retroactiviteit: het voorstel tot wijziging mag enkel van toepassing zijn op toekomstige rechtshandelingen en niet op rechtshandelingen die dateren van voor de inwerkingtreding ervan;

— Het *ruling*beleid blijft behouden;

— Er komt een filter voor de toepassing van het artikel 344, § 1 van het WIB 92: een hoog ambtenaar moet zijn fiat geven voor de toepassing ervan.

Het voorstel tot wijziging van artikel 344, § 1 van het WIB 92 luidt als volgt:

«Een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat éézelfde verrichting tot stand brengt is niet tegenwerpelijk aan de administratie der directe belastingen wanneer deze door middel van de in art. 340 WIB vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoon dat er sprake is van fiscaal misbruik en dat de keuze van de belastingplichtige voor die rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen tot doel heeft inkomstenbelasting te ontwijken.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition, ou par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la simple volonté d'éviter l'impôt sur les revenus.

Lorsqu'un contribuable ne fournit pas cette preuve, l'administration peut redéfinir l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques posé par le contribuable de manière à faire apparaître, en ce qui concerne l'opération réalisée, un ensemble de faits qui permette une imposition conforme aux objectifs des dispositions concernées du présent Code ou des arrêtés pris en application de celui-ci qui ont été méconnues par le contribuable.

À peine de nullité de l'imposition, l'impôt ne peut être établi en exécution du présent article, que lorsqu'un agent ayant au moins le grade de directeur et désigné à cette fin par le ministre des Finances a préalablement approuvé cette imposition et qu'il en est attesté conformément, selon le cas, à l'article 346, 351 ou 352bis du CIR."

• Évaluation de la proposition de loi DOC 53 1111/001 de MM. Mathot et Van der Maelen.

Le professeur De Broe fait observer que la proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la disposition anti-abus (DOC 53 1111/001) de MM. Mathot et Van der Maelen contient deux définitions de la notion d'abus. D'une part, le paragraphe 3 maintient et reprend la définition existante de l'abus. D'autre part, le paragraphe 2 contient une nouvelle définition de l'abus qui est reprise de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA. La coexistence de deux définitions de la notion d'abus semble relativement absurde. En outre, les deux définitions ne sont pas totalement identiques. La proposition de loi accroît l'insécurité juridique étant donné qu'elle reprend la définition du Code de la TVA, qui se fonde sur une motivation principalement fiscale.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen een verrichting tot stand brengt waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst of waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling.

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

Wanneer de belastingplichtige dit bewijs niet levert kan de administratie de door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen op zodanige wijze herdefiniëren dat met betrekking tot de tot standgebrachte verrichting een geheel van feiten ontstaat waarop belastingheffing mogelijk is die in overeenstemming is met doelstellingen van de betreffende bepalingen van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten die door de belastingplichtige miskend zijn geworden.

Op straffe van nietigheid van de aanslag, kan de belasting slechts in uitvoering van dit artikel worden gevestigd wanneer een ambtenaar met minstens de graad van directeur, hiertoe aangesteld door de Minister van Financiën, deze aanslag voorafgaandelijk heeft goedgekeurd en hiervan blijk wordt gegeven in overeenstemming met, naargelang het geval, Art. 346, 351 en 352bis WIB."

• Evaluatie van het wetsvoorstel DOC 53 1111/001 van de heren Mathot en Van der Maelen.

Prof. De Broe merkt op dat het wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de antimisbruikbepaling betreft (DOC 53 1111/001) van de heren Mathot en Van der Maelen twee definities van misbruik bevat. Enerzijds wordt de bestaande misbruikdefinitie behouden en opgenomen in paragraaf 3. Anderzijds wordt er in paragraaf 2 een nieuwe misbruikdefinitie opgenomen die overgenomen wordt uit artikel 1, § 10, van het btw-wetboek. Het naast elkaar bestaan van twee misbruikdefinities lijkt vrij zinloos. Bovendien zijn de twee definities niet volledig hetzelfde. Het wetsvoorstel vergroot de rechtsonzekerheid omdat het de definitie overneemt van het btw-wetboek dat uitgaat van een "hoofdzakelijk fiscaal motief".

La proposition de loi ne remédie pas non plus aux deux grandes problèmes que pose l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 (la non-opposabilité de la qualification juridique et la compétence de requalification qui ne figure pas dans la loi).

- Exemples étrangers

En comparaison avec la législation étrangère, la disposition anti-abus prévue dans la fiscalité belge est peu efficace, ce qui fait que la Belgique attire les personnes qui se livrent à l'évasion fiscale.

En Allemagne, une disposition anti-abus existe depuis longtemps: voir l'article 42 de l'*Abgabeordnung* (AO).

En France, il existe depuis de nombreuses années l'article 64 du *Livre des procédures fiscales* (LPF). Cet article contient une disposition relative à l'"abus de droit fiscal par fraude à la loi". Le champ d'application de cet article a été élargi par le fisc et la jurisprudence. Fin 2008, cet article a également été adapté à cette jurisprudence tant de la Cour de cassation française que de la Cour européenne de Justice.

En Espagne, une disposition anti-abus a été reprise dans l'article 18 de la Loi fiscale générale.

Aux Pays-Bas, une doctrine jurisprudentielle en matière d'évasion fiscale s'est développée depuis les années quatre-vingt.

B. Exposé du professeur Axel Haelterman (KU Leuven)

1. *Le professeur Axel Haelterman* constate que la recherche de la formulation appropriée d'une disposition générale anti-abus répond essentiellement à la question suivante: si l'administration fiscale suspecte un contribuable d'entreprendre des actions ou des projets visant à éluder l'impôt, jusqu'où peut-elle aller pour les déjouer? Quels éléments de fait et/ou de droit le fisc peut-il ignorer et négliger pour aboutir à une situation de fait ou de droit entraînant une pression fiscale plus élevée que celle que vise le contribuable en question?

À l'évidence, le fisc ne peut faire abstraction des faits ou des actions qui ne sont pas réels, qui sont fictifs ou qui sont feints. Ceci constitue, depuis de nombreuses années, l'essence de la théorie de la simulation: seules les opérations effectives d'un contribuable sont opposables au fisc.

L'on ne peut toutefois pas accepter que le fisc soit habilité, dès le moindre soupçon de comportement

Het wetsvoorstel verhelpt ook niets aan de twee grote pijnpunten van artikel 344, § 1 van het WIB 92 (de niet-tegengestelbaarheid van de juridische kwalificatie en de herkwalificatiebevoegdheid die niet in wet staat).

- Voorbeelden uit het buitenland

In vergelijking met buitenlandse wetgeving is de antimisbruikbepaling in de Belgische fiscaliteit weinig performant waardoor België belastingontwijkers aantrekt.

In Duitsland bestaat er sinds lang een antimisbruikbepaling: zie artikel 42 *Abgabeordnung* (AO).

In Frankrijk bestaat er sinds vele jaren het artikel 64 van het *Livre des procédures fiscales* (LPF). Dat artikel bevat een bepaling over "*abus de droit fiscal par fraude à la loi*". Door de fiscus en de jurisprudentie is het toepassingsgebied van dit artikel verruimd. Eind 2008 is dit artikel ook aangepast aan deze jurisprudentie zowel van het franse Hof van Cassatie als van het Europees Hof van Justitie.

In Spanje is er een antimisbruikbepaling opgenomen in het artikel 18 van de Algemene Fiscale Wet.

In Nederland heeft er zich sedert de jaren 80 een jurisprudentiële ontwijkingsleer ontwikkelt.

B. Uiteenzetting van professor dr. Axel Haelterman (KU Leuven)

1. *Professor Axel Haelterman* stelt vast dat de vraag naar de passende formulering van een algemene antimisbruikbepaling zich in essentie op de volgende vraagstelling richt: indien de belastingadministratie vermoedt dat een belastingplichtige acties of planning onderneemt om belastingen te vermijden, hoever mag zij gaan om dit te vrijdelen? Welke feitelijke en/of juridische elementen mag de fiscus ignoreren en opzij schuiven om te komen tot een feitelijke of juridische constellatie die leidt tot een hogere belastingdruk dan deze waarnaar de betrokken belastingplichtige streeft?

Uiteraard kan de fiscus feiten of acties die niet reëel zijn, die fictief of geveinsd zijn, niet opzij schuiven. Dit is wat sedert vele jaren de essentie is van de simulatieleer: enkel wat een belastingplichtige werkelijk verricht, is tegenstelbaar aan de fiscus.

Het kan echter niet aanvaard worden dat de fiscus in staat zou worden gesteld, bij enig vermoeden van een

destiné à réduire la pression fiscale, à nier tout simplement la réalité des faits et à y substituer sa réalité propre, avec pour effet une pression fiscale accrue. En d'autres termes, le fisc ne peut pas lui-même établir son propre contexte factuel, ni créer sa propre base imposable qui n'existe pas en réalité. C'est la porte ouverte à l'arbitraire et à une situation inconstitutionnelle dans laquelle l'imposition ne constituerait plus simplement une application de la loi à la réalité, mais pourrait être entièrement imaginée par le fisc lui-même.

En somme, le fisc ne peut transformer des faits qui lui sont soumis en d'autres faits, en vue de lutter contre de prétendus projets fiscaux. À cet égard, il importe vivement, selon le professeur Haelterman, de noter que, par «faits», il faut aussi entendre des faits de droit et tout acte juridique. Tout fait de droit et tout acte juridique qui, d'une manière juridiquement valable et contraignante, détermine le statut juridique des acteurs, constitue une réalité, une réalité économique que le fisc ne peut ignorer. Il serait donc faux d'affirmer que le fisc ne peut ignorer des faits réels, mais bien des faits de droit ou des actes juridiques. Une grande partie des faits réels correspond en effet à ces faits et actes juridiques contraignants.

Lors de l'élaboration du texte actuel de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, les auteurs de cette disposition légale étaient parfaitement conscients des principes susvisés. C'est la raison pour laquelle le texte de l'article se livre — très justement — à un délicat exercice d'équilibre et vise la «requalification» d'actes juridiques, et non la méconnaissance de leur existence. Le texte actuel est donc mûrement réfléchi, raisonnable et équilibré et il a par conséquent résisté à l'examen de la Cour constitutionnelle. Le professeur Haelterman doute que d'autres textes, plus audacieux, qui autoriseraient de méconnaître des faits de droit, résisteraient à cet examen.

2. La question se pose dès lors de savoir s'il y a motif ou lieu de modifier l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92. Le motif serait que cette disposition est devenue inexplicable dans la pratique, qu'elle est devenue «lettre morte».

2.1. La première remarque à ce propos dans les développements de la proposition de loi à l'examen porte sur le fait que l'occasion est donnée au contribuable de bloquer une requalification par les services fiscaux en démontrant que la qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. La remarque est que ce serait trop facile du fait qu'il serait possible d'avancer des motifs imaginaires ou insignifiants.

gedrag gericht op de vermindering van de belastingdruk, zomaar de realiteit der dingen te ontkennen en daar een eigen door de fiscus uitgewerkte realiteit voor in de plaats te stellen die tot een hogere belasting leidt. De fiscus mag met andere woorden niet zelf een eigen feitengeheel opzetten, geen eigen belastbare basis creëren die er in de werkelijkheid niet is. Dit zou tot willekeur leiden, en tot een ongrondwettelijke situatie waarbij de belastingheffing niet louter meer wetstoepassing op de realiteit vormt, maar volledig zelf door de fiscus kan worden geconcipieerd.

Met andere woorden, de fiscus mag geen voorliggende feiten veranderen in andere feiten, met het oog op bestrijding van vermeende fiscale planning. In dit verband is het, volgens professor Haelterman, van groot belang vast te stellen dat feiten, ook rechtsfeiten en rechtshandelingen kunnen zijn. Elk rechtsfeit en elke rechtshandeling die op een juridisch geldige en dwingende wijze de rechtspositie van de actoren bepaald, vormt een werkelijkheid, een economische werkelijkheid die door de fiscus niet mag worden miskend. Het zou dus fout zijn te stellen dat de fiscus geen reële feiten mag negeren, doch wel rechtsfeiten of rechtshandelingen. Immers een zeer groot deel van de werkelijke feiten zijn precies deze bindende rechtsfeiten en rechtshandelingen.

Bij de uitwerking van de bestaande tekst van artikel 344, § 1, WIB92 waren de opstellers van deze wettelijke bepaling zich zeer bewust van de bovenstaande uitgangspunten. Vandaar dat de tekst van het artikel, zeer terecht, balanceert op een fijne scheidingslijn en zich richt op de «herkwalificatie» van rechtshandelingen, niet op het miskennen van het bestaan ervan. De huidige tekst is dus ernstig doordacht, getuigt van redelijkheid en evenwicht en heeft dan ook de toets van het Grondwettelijk Hof doorstaan. Het is, volgens professor Haelterman, erg onzeker of andere, verdergaande, teksten die toelaten rechtsfeiten te miskennen deze test zullen doorstaan.

2. De vraag rijst dan ook of er een reden of aanleiding is om artikel 344, § 1, WIB92 aan te passen. De reden zou zijn dat deze bepaling in de praktijk onwerkbaar geworden zou zijn, dat zij «dode letter» geworden zou zijn.

2.1. De eerste opmerking ter zake in de toelichting bij het voorliggende wetsvoorstel betreft het feit dat aan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden een herkwalificatie door de belastingdiensten af te blokken door aan te tonen dat de kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. De bemerking luidt dat dit al te makkelijk zou zijn doordat denkbeeldige of onbeduidende motieven naar voor kunnen worden geschoven.

Selon le professeur Haelterman, cette remarque est de toute évidence fort contestable. Si les besoins sont irréels ou insignifiants, ils peuvent être écartés comme preuve contraire et le contribuable ne parviendra pas à apporter la preuve contraire.

Cette possibilité d'apporter la preuve contraire est dès lors exclue dans la proposition de loi à l'examen. Il n'y a toutefois aucune raison pour que le contribuable ne puisse pas opter en faveur de ses qualifications juridiques, et en assumer les incidences fiscales, si celles-ci répondent effectivement à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.2. La deuxième remarque porte sur le fait que le contribuable peut trop souvent invoquer de petites distinctions juridiques entre les effets de sa qualification et ceux de la requalification envisagée. La jurisprudence de la cassation exige en effet que la requalification produise des "effets juridiques similaires" à ceux de l'acte juridique initial. Cela pourrait avoir pour conséquence, et c'était l'analyse de la doctrine jusqu'il y a peu, que dès que le contribuable réussit à démontrer que ce que postule le fisc ne parvient pas à expliquer l'un ou l'autre petit effet juridique de ce qui se trouvait initialement sur la table, la requalification est impossible. La conclusion était dès lors parfois que l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 n'ajoutait rien à la théorie de la simulation: dès qu'un contribuable subit tous les effets juridiques de la voie choisie, ni la simulation ni l'article 344, § 1^{er}, ne peuvent être invoqués.

Toutefois, depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010, une évolution a eu lieu dans cette matière. Selon l'orateur, cet arrêt a concrètement pour résultat de faire renaître l'article 344, § 1^{er}.

Ainsi que l'expliquent les autres professeurs, dans cet arrêt, la Cour de cassation ne dit en fait rien d'autre que ce qu'elle a déjà dit auparavant: la requalification requiert des "effets juridiques similaires". Mais concrètement, l'arrêt a toutefois pour conséquence que la Cour de cassation accepte une requalification qui n'a clairement pas tout à fait les mêmes effets juridiques que l'objectif visé par le contribuable. Ou encore, on peut conclure, après cet arrêt, que le critère des effets similaires n'implique pas que tous les effets juridiques doivent être absolument identiques: de petits phénomènes marginaux, des effets juridiques moins déterminants qui ne correspondent pas vraiment à l'objectif visé par le contribuable peuvent être écartés.

Cela ressort très clairement de cette jurisprudence: le contribuable a invoqué le paiement de rémunérations

Het is duidelijk, aldus professor Haelterman, dat deze opmerking ernstig betwistbaar is. Indien de zogenaamde behoeften die reëel of beduidend zijn, kunnen zij als tegenbewijs geweerd worden en zal de belastingplichtige niet slagen in zijn tegenbewijs.

In het voorliggende wetsvoorstel wordt deze mogelijkheid tot het leveren van het tegenbewijs dan ook uitgesloten. Er is echter geen enkele reden waarom een belastingplichtige niet zou kunnen opteren voor, en de fiscale gevolgen dragen van, zijn juridische kwalificaties indien deze inderdaad beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

2.2. De tweede bemerking stelt dat de belastingplichtige al te vaak kleine juridische onderscheiden tussen de gevolgen van zijn kwalificatie, en deze van een vooropgestelde herkwalificatie, kan aanvoeren. De cassatierechtspraak vereist inderdaad dat de vooropgestelde herkwalificatie moet leiden tot "soortgelijke rechtsgevolgen" als de initieel voorliggende juridische handeling. Dit zou er kunnen toe leiden, en dit was ook de analyse in de rechtsleer tot voor kort, dat van zodra de belastingplichtige er in slaagt aan te tonen dat wat de fiscus vooropstelt er niet in slaagt één of ander klein juridisch rechtsgevolg van wat eerst op tafel lag, te verklaren, de herkwalificatie onmogelijk zou zijn. De conclusie was dan ook soms dat artikel 344, § 1, WIB 92 niets zou toevoegen aan de simulatieleer: van zodra een belastingplichtige alle juridische gevolgen van de gekozen weg zou ondergaan, kunnen noch simulatie, noch artikel 344, § 1, worden ingeroepen.

Sedert het cassatiearrest van 10 juni 2010 is er in deze materie echter een evolutie gekomen. De concrete impact van dat arrest is, volgens de spreker, een soort herleving van artikel 344, § 1.

Zoals collega's professoren uitleggen, zegt het Hof van Cassatie in dat arrest eigenlijk niets anders dan wat het tevoren reeds heeft gezegd: herkwalificatie vereist "soortgelijke rechtsgevolgen". Maar in concreto leidt het arrest er wel toe dat het Hof van Cassatie een herkwalificatie laat bestaan die duidelijk niet volledig dezelfde rechtsgevolgen heeft als wat de belastingplichtige had opgezet. Of nog, de conclusie na dat arrest kan zijn dat de "soortgelijke rechtsgevolgen" als vereiste niet impliceert dat alle rechtsgevolgen precies identiek moeten zijn: kleine randfenomenen, minder doorslaggevende rechtsgevolgen die niet echt als doel geviséerd werden door de belastingplichtige kunnen opzij geschoven worden.

Dat blijkt zeer duidelijk uit die rechtspraak: de belastingplichtige schoof naar voor de betaling van manage-

de management par la société A à la société B, suivi par le versement d'un montant beaucoup plus faible de rémunérations de B à C, la société qui a en fait presté les services. Le fisc a requalifié les faits comme suit: A paie la totalité du montant élevé des rémunérations de management à C (qui est imposable sur ces montants), et C effectue une donation à B en laissant une partie de cette rémunération à B.

Les effets juridiques des deux qualifications sont clairement différents. Dans l'intention du contribuable, B a un droit de créance contractuel sur A pour la totalité du montant, et C n'a qu'un petit droit de créance sur B. En cas de faillite hypothétique de B, C ne peut pas récupérer la rémunération auprès de A.

Dans la requalification, B n'a aucun droit de créance sur A, mais B reçoit une donation de C, et C a un droit vis-à-vis de A.

Autrement dit: en des termes identiques, à savoir que des "effets juridiques similaires" sont requis, la Cour d'appel et la Cour de cassation ont admis une requalification qui ne peut expliquer entièrement tous les effets juridiques visés dans l'intention initiale. Ou encore, la Cour ne dit rien de nouveau, mais applique les termes à un canevas de faits plus large et admet dans les faits très clairement que "similaires" ne signifie pas "identiques".

Et tel était précisément l'objectif de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92: permettre une intervention fiscale qui aille au-delà de ce que donne la simulation, pouvoir faire abstraction d'éléments juridiques secondaires trop sophistiqués.

La conclusion est dès lors que l'évolution de la jurisprudence est précisément en train de positionner l'article 344, § 1^{er} du CIR 92 là où il est praticable, et également encore acceptable.

Cette analyse est suivie par un certain nombre de fonctionnaires fiscaux, ainsi que par le "marché", par les praticiens qui rendent des avis. En effet, les avis rendus depuis l'été 2010 attirent de plus en plus souvent et explicitement l'attention des contribuables trop assertifs dans leurs projets sur l'utilité de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, qui a été renouvelée par la jurisprudence.

Le professeur Haelterman conseille dès lors à la commission de ne pas adapter le texte de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 pour le moment, mais de suivre et de surveiller l'évolution de l'utilité et de la jurisprudence en la matière. Le cas échéant, la commission peut à cette fin adopter une motion qui étaye cette vision: une

mentvergoedingen door vennootschap A aan vennootschap B, gevolgd door de doorstorting van een veel kleiner bedrag aan vergoedingen van B naar C, die de vennootschap was die eigenlijk de diensten presteerde. De fiscus maakte hiervan: A betaalt het volledige hoge bedrag aan managementvergoedingen aan C (die er op belastbaar is), en C verricht een schenking aan B door een stuk van deze vergoeding bij B te laten.

De rechtsgevolgen van beide zijn duidelijk verschillend. Onder het opzet van de belastingplichtige heeft B een contractueel vorderingsrecht voor het volle bedrag op A, en heeft C slechts een klein vorderingsrecht op B. Bij hypothetisch faillissement van B kan C de vergoeding niet gaan halen bij A.

In de herkwalficatie heeft B geen vorderingsrecht op A, doch ontvangt B een schenking van C, en heeft C een recht tegenover A.

Met andere woorden: met identieke bewoordingen "soortgelijke rechtsgevolgen" zijn vereist, hebben het hof van beroep en het Hof van Cassatie een herkwalficatie aanvaard die niet volledig alle rechtsgevolgen van het initiële opzet kan verklaren. Of nog, het Hof zegt niets nieuws, maar past de bewoordingen toe op een verdergaand feitenpatroon en aanvaardt in de feiten zeer duidelijk dat "soortgelijk" niet "identiek" betekent.

En dat was nu precies het opzet van artikel 344, § 1, WIB92: een fiscaal ingrijpen mogelijk maken dat verder gaat dan wat simulatie oplevert, door al te verfijnde bijkomstige juridische elementen kunnen heen kijken.

Het besluit is dan ook dat de evolutie in de rechtspraak artikel 344, § 1, WIB92 precies aan het positioneren is daar waar het wel werkbaar, en ook nog aanvaardbaar is.

Deze analyse wordt gevolgd door een aantal belastingambtenaren, en ook door de "markt", de adviespraktijk. In de adviesverstrekking wordt sedert de zomer van 2010 inderdaad naar al te assertief plannende belastingplichtigen toe steeds vaker expliciet de aandacht gevestigd op de door de rechtspraak hernieuwde bruikbaarheid van artikel 344, § 1, WIB92.

Professor Haelterman beveelt dan ook de commissie aan de tekst van artikel 344, § 1, WIB92 op dit ogenblik niet aan te passen, doch de evolutie van de bruikbaarheid en van de rechtspraak ter zake op te volgen en te monitoren. Desgevallend kan de commissie hiertoe een motie goedkeuren die deze visie onderbouwd: een

approbation de l'évolution de la jurisprudence qui vise à rendre possibles des requalifications dans le véritable esprit de l'article 344, § 1^{er}, à partir du moment où les effets juridiques de la requalification sont "similaires", ce qui implique que moins de phénomènes marginaux juridiques déterminants, qui ne constituaient ni un objectif ni un mobile pour le contribuable, peuvent être ignorés. Les effets ne doivent en effet pas être "identiques".

3. En ce qui concerne la proposition de loi à l'examen, le professeur Haelterman souhaite encore faire une observation supplémentaire. Le texte renvoie aux "objectifs du Code". D'une part, les "objectifs" d'une loi, *a fortiori* de tout un Code, sont toujours très vagues. L'orateur a personnellement toujours eu des problèmes avec les interprétations selon "l'objectif et la portée" de la loi, et les références à ceux-ci, car elles ouvrent largement la voie à des interprétations personnelles, dépourvues de toute sécurité juridique. D'autre part, le texte devrait pour le moins être limité et renvoyer à l' "objectif de l'article spécifique de la loi", dont l'application est visée (ou précisément exclue) par la requalification.

C. Échange de vues

Mme Christiane Vienne (PS) demande si, dans l'hypothèse où la Cour de cassation accepte la requalification d'une opération par le fisc, la décision de l'administration fiscale peut encore donner lieu à des poursuites au civil. En d'autres termes, la requalification ne risque-t-elle pas d'entraîner une requalification globale des faits?

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) estime que le législateur doit se fixer pour règle de s'inspirer le plus possible de la législation européenne et des législations nationales appliquées par les pays voisins. Dans les exemples étrangers cités par le professeur De Broe, est-il fait référence à un motif exclusivement fiscal ou principalement fiscal?

Dans sa proposition de modification de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, le professeur De Broe a insisté sur le fait qu'il fallait "maintenir le *ruling*". Qu'entend-il exactement par là? Faut-il maintenir la législation en la matière? Ou bien estime-t-il qu'une décision prise par le Service des décisions anticipées en matière fiscale ne peut en aucun cas être modifiée, même après une décision judiciaire?

Le professeur De Broe pourrait-il également donner plus de détails concernant l'instauration d'un filtre administratif?

goedkeuring van de rechtspraakevoluitie die er toe strekt in de werkelijke geest van artikel 344, § 1 herkwalficaties mogelijk te maken van zodra de rechtsgevolgen van de herkwalficatie "soortgelijk" zijn, wat impliceert dat minder doorslaggevende juridische randfenomenen, die geen oogmerk of drijfveer van de belastingplichtige waren, kunnen worden geïgnoreerd. De gevolgen hoeven immers niet "identiek" te zijn.

3. Wat het voorliggende wetsvoorstel betreft, wenst professor Haelterman nog een aanvullende bemerking te maken. De tekst verwijst naar de "doelstellingen van het Wetboek". Enerzijds zijn "doelstellingen" van een wet, laat staan van een heel Wetboek, altijd zeer vaag. De spreker heeft persoonlijk steeds last gehad met interpretaties volgens en verwijzingen naar "doel en strekking" van de wet omdat dit alle ruimte biedt voor persoonlijke interpretaties zonder enige rechtszekerheid. Anderzijds zou de tekst op zijn minst moeten ingeperkt worden en verwijzen naar de "doelstelling van het specifieke wetsartikel" waarvan de toepassing door de herkwalficatie beoogd (of precies uitgesloten) wordt.

C. Gedachtewisseling

Mevrouw Christiane Vienne (PS) vraagt of de beslissing van de belastingadministratie nog aanleiding kan geven tot burgerrechtelijke vervolging ingeval het Hof van Cassatie de herkwalficatie van een verrichting door de fiscus zou aanvaarden. Dreigt de herkwalficatie met andere woorden niet tot een algehele herkwalficatie van de feiten te leiden?

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) vindt dat de wetgever zich in beginsel zoveel mogelijk moet verlaten op de Europese wetgeving en de nationale wetgevingen van de buurlanden. Wordt in de voorbeelden uit het buitenland die professor De Broe aanhaalt, verwezen naar een uitsluitend fiscale beweegreden of een hoofdzakelijk fiscale beweegreden?

In zijn voorstel tot wijziging van artikel 344, § 1, WIB 92, heeft professor De Broe onderstreept dat "de *ruling* moet worden gehandhaafd". Wat bedoelt hij precies? Moet de bestaande wetgeving terzake worden gehandhaafd, of stelt hij dat een beslissing van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken in geen geval mag worden gewijzigd, ook niet na een gerechtelijke uitspraak?

Kan professor De Broe nadere toelichting verschaffen over de invoering van een administratieve filter?

Comment réagit-il au point de vue défendu par le professeur Haelterman, qui diffère largement du sien, quant à une éventuelle modification de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, et la portée de l'arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010? Selon le professeur Haelterman, cet arrêt rend une modification de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 inutile, ce que conteste par exemple le professeur D. Garabedian⁶.

Mme Veerle Wouters (N-VA) demande si dans les exemples cités, le professeur De Broe renvoie à la nouvelle ou l'ancienne législation appliquée en Allemagne.

Elle souhaiterait également savoir quel est le lien entre le filtre administratif proposé par le professeur De Broe et la procédure *una via*. Cette procédure est censée déterminer si un dossier de fraude fiscale doit être traité par la voie administrative ou la voie judiciaire tandis qu'en cas de requalification d'un acte donné sur la base de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, il n'est pas question de fraude fiscale, mais d'évitement fiscal.

L'article 344, § 1^{er}, CIR 92, dispose que l'administration des contributions directes peut requalifier une opération, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification *réponde à des besoins légitimes de caractère financier et économique*. Le professeur De Broe estime qu'il serait préférable de demander au contribuable de prouver que la qualification choisie *répond à des motifs autres que fiscaux*. Mme Wouters cite l'exemple de la requalification d'un usufruit (droit réel immobilier) en un contrat de louage d'immeuble (droit personnel). Si l'on peut ainsi requalifier un droit réel en un droit personnel, qu'en est-il alors par exemple de la requalification d'un contrat de mariage en la constitution d'une société civile de droit commun? L'intervenante cite l'exemple d'une personne, ayant réalisé d'importants bénéfices, qui décide d'épouser une autre personne, ayant subi des pertes importantes, de manière à payer moins d'impôt sur ses propres bénéfices.

Selon le professeur Van Istendael, des constructions fiscales liées à l'usufruit sont la conséquence de différences en matière de pression fiscale. La location d'un immeuble est fiscalement plus chère que sa mise à disposition par une société.

Selon l'intervenante, il est préférable de prévoir une mesure spécifique pour lutter contre ce genre de constructions car une mesure spécifique offre plus de sécurité juridique qu'une mesure anti-abus générale.

Hoe staat hij tegenover het standpunt van professor Haelterman, dat echt haaks staat op het zijne, over een eventuele wijziging van artikel 344, § 1, WIB 92, en de strekking van het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010? Volgens professor Haelterman maakt dat arrest een wijziging van artikel 344, § 1, WIB 92, overbodig, wat onder meer professor D. Garabedian betwist⁶.

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) wil weten of professor De Broe, in de voorbeelden die hij aanhaalt, naar de nieuwe of de oude wetgeving in Duitsland verwijst.

Voorts wil zij weten wat het verband is tussen de administratieve filter die professor De Broe voorstelt en de *una via*-procedure, die moet helpen bepalen of een zaak van belastingfraude administratief dan wel gerechtelijk moet worden behandeld, terwijl er bij een herkwalificatie van een verrichting op basis van artikel 344, § 1, WIB 92, geen sprake is van belastingfraude, maar van belastingontwijking.

Artikel 344, § 1, WIB 92, bepaalt dat de administratie der directe belastingen een verrichting kan herkwalificeren, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de gegeven kwalificatie *aan rechtmatige financiële of economische behoeften* beantwoordt. Professor De Broe acht het verkieslijker dat de belastingplichtige zou moeten bewijzen dat de gekozen kwalificatie *aan andere dan fiscale beweegredenen* beantwoordt. De spreekster geeft het voorbeeld van de herkwalificatie van een vruchtgebruik (onroerend zakelijk recht) tot een huurovereenkomst voor onroerend goed (persoonlijk recht). Als een zakelijk recht aldus kan worden geherkwalificeerd tot een persoonlijk recht, kan dan bijvoorbeeld ook een huwelijkscontract worden geherkwalificeerd tot een burgerlijk maatschap? Zo kan iemand die veel winst heeft gemaakt, huwen met iemand die veel verlies heeft geleden, om er aldus voor te zorgen dat hij op zijn eigen winst minder belasting moet betalen.

Volgens professor Van Istendael zijn fiscale constructies in verband met het vruchtgebruik het gevolg van verschillen in belastingdruk. Voor een vennootschap is een onroerend goed verhuren fiscaal duurder dan het ter beschikking stellen.

De spreekster vindt dat dergelijke constructies beter kunnen worden tegengegaan met een specifieke maatregel, omdat die meer rechtszekerheid biedt dan een algemene antimisbruikbepaling.

⁶ D. Garabedian, "Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation?", in *Revue générale de fiscalité*, n° 3, mars 2011, p. 4 -13.

⁶ D. Garabedian, "Cassatie, 10 juni 2010, en WIB, 344, § 1: revolutie of bevestiging?", in *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, nr. 3, maart 2011, blz. 4-13.

Par ailleurs, Mme Wouters fait remarquer que les intentions du législateur ne sont pas toujours très claires. Le législateur ne prévoit pas nécessairement toutes les conséquences des mesures qu'il décide. Ainsi, les réductions d'impôt accordées en matière d'économie d'énergie, qui étaient à l'origine censées s'appliquer à tous les immeubles, ont vu ensuite leur champ d'application être réduit aux immeubles de plus de cinq ans d'âge. Est-il normal que l'administration fiscale puisse ainsi limiter le champ d'application d'une mesure?

La présidente, Mme Muriel Gerken (Ecolo - Groen) constate que le principe du choix de la voie la moins imposée est reconnu.

Néanmoins, si l'on décide de ne pas modifier une disposition légale telle que l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, parce que la jurisprudence a évolué en la matière, ne risque-t-on pas de créer une forme d'inéquité entre contribuables? Pour pouvoir se conformer à la loi tout en payant le moins d'impôt possible, le contribuable qui peut faire appel à des avocats spécialisés en ingénierie fiscale, susceptibles de susciter une jurisprudence qui lui est favorable, est évidemment avantagé.

Le professeur Luc De Broe observe que l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, porte sur la non-opposabilité de qualifications juridiques à l'administration des contributions directes. Il est donc tout à fait possible que la requalification d'une transaction à l'impôt sur les revenus ne soit pas appliquée en matière de TVA puisque l'évitement se situe exclusivement au niveau de l'impôt sur les revenus. Il renvoie au deuxième exemple (services de management) évoqué lors de son exposé introductif. Les conséquences au civil restent intactes entre les parties qui ont réalisé la transaction. La proposition formulée par le prof. De Broe ne modifie rien en la matière.

Par ailleurs, l'intervenant partage l'opinion de M. Van der Maelen selon laquelle nous devons nous inspirer des législations existantes sur le plan européen et dans les pays voisins.

Depuis 2008, la législation française suit littéralement la jurisprudence de la Cour européenne de justice et prévoit qu'il doit s'agir d'une transaction visant exclusivement à éviter l'impôt.

La législation néerlandaise vise "een volstrekt overwegend verijdelingsbedoeling", ceci probablement pour inclure les cas où la transaction aurait aussi

Mevrouw Wouters merkt overigens op dat de intenties van de wetgever niet altijd echt duidelijk zijn. De wetgever voorziet niet altijd alle consequenties van de maatregelen waartoe hij beslist; zo was de belastingvermindering voor uitgaven voor energiebesparende maatregelen oorspronkelijk voor alle woningen bedoeld, maar vervolgens werd het toepassingsgebied ervan beperkt tot woningen die minstens vijf jaar oud zijn. Kan het dat de belastingadministratie het toepassingsgebied van een maatregel zomaar beperkt?

Voorzitter Muriel Gerken (Ecolo-Groen) stelt vast dat het principe dat voor de minst belaste weg mag worden gekozen, algemeen wordt erkend.

Mocht men echter beslissen geen wijzigingen aan te brengen in een wetsbepaling als artikel 344, § 1, WIB 92, omdat de rechtspraak in deze aangelegenheid is geëvolueerd, dan rijst de vraag of dat niet tot een vorm van onbillijkheid tussen de belastingplichtigen zal leiden. Wie de middelen heeft een beroep te doen op advocaten die gespecialiseerd zijn in fiscale spijtechologie om zich aan de wet te conformeren en tegelijk zo weinig mogelijk belastingen te betalen, heeft als belastingplichtige uiteraard een stap voor op de andere belastingplichtigen.

Professor Luc De Broe stipt aan dat artikel 344, § 1, WIB 92, betrekking heeft op de niet-tegenwerpbaarheid van juridische kwalificaties aan de administratie der directe belastingen. Het is dus volstrekt mogelijk dat de herkwalificatie van een transactie met betrekking tot de inkomstenbelastingen niet wordt toegepast inzake btw, omdat de ontwijking alleen betrekking heeft op de inkomstenbelastingen. De spreker verwijst naar het tweede voorbeeld (managementdiensten) dat hij tijdens zijn inleidende uiteenzetting heeft gegeven. Burgerrechtelijk verandert er niets voor de partijen die de transactie hebben verricht. Het door professor De Broe geformuleerde voorstel verandert terzake niets.

Voorts is de spreker het eens met de heer Van der Maelen, wanneer die stelt dat we ons moeten inspireren op de bestaande wetgeving op Europees vlak en in de buurlanden.

Sinds 2008 sluit de Franse wetgeving naadloos aan bij de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie, door te bepalen dat het moet gaan om een transactie die uitsluitend belastingontwijking tot doel heeft.

De Nederlandse wetgeving vereist een "volstrekt overwegende verijdelingsbedoeling", wellicht om óók de gevallen te kunnen behelzen waarin de transactie

ne fût-ce qu'un vague motif économique, totalement secondaire par rapport au motif fiscal.

En Allemagne, la nouvelle disposition légale prévoit que le motif doit être principalement fiscal (*unangemessen*, c'est-à-dire inapproprié par rapport à la loi fiscale).

L'orateur fournira par écrit plus de détails concernant les diverses législations en vigueur.

Par ailleurs, en matière de *ruling*, le professeur De Broe précise qu'il ne souhaite pas que la législation en matière de décisions anticipées soit modifiée.

Quant au filtre administratif (*una via* ou autre), l'intervenant indique qu'il s'agit de décider si un dossier doit suivre la voie administrative ou la voie judiciaire. Les cas évoqués dans le présent débat ne concernent pas des dossiers de simulation ou de fraude fiscale, mais bien des transactions réelles qui vont à l'encontre de l'objectif de la législation fiscale. La différence entre simulation et évitement fiscal est parfois très vague.

Dans les deux exemples cités ci-dessus, le fait de placer une société intermédiaire entre les sociétés A et C, qui n'a aucune activité réelle, peut s'apparenter à de la simulation: il y a en fait une relation juridique entre A et C. Dans le premier exemple, le bailleur principal (A) ne peut normalement pas faire valoir de créance à l'égard du sous-locataire (B). Or, dans le cas précis visé par l'arrêt de la Cour de cassation du 21 avril 2005, le bailleur principal a intenté une action contre le sous-locataire qui ne payait plus son loyer. Le filtre administratif pourrait dans ce cas déterminer s'il s'agit d'un cas de fraude ou d'évitement fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92. Dans ce dernier cas, le dossier suivrait automatiquement la voie administrative.

L'orateur ne partage pas l'interprétation donnée par le professeur Haelterman à l'arrêt de la Cour de Cassation du 10 juin 2010. Cet arrêt n'apporte aucun élément nouveau à la jurisprudence. Il précise simplement que "l'administration des contributions directes peut requalifier dans son ensemble l'opération qui a été artificiellement décomposée en actes distincts et modifier ainsi la qualification qui a été donnée par les parties à chaque acte distinct lorsqu'elle constate que les actes visent la même opération d'un point de vue économique. (...) L'administration ne peut toutefois procéder à la requalification de l'opération que si la

eveneens een — zelfs vage — economische bedoeling zou hebben, die volstrekt secundair is ten opzichte van het fiscale oogmerk.

In Duitsland stipuleert de nieuwe wetsbepaling dat het oogmerk hoofdzakelijk fiscaal moet zijn (*unangemessen*, dat wil zeggen ongepast ten opzichte van de fiscale wetgeving).

De spreker zal schriftelijk meer details bezorgen over de verschillende vigerende wetgevingen.

Wat voorts de *ruling* betreft, preciseert professor De Broe geen voorstander te zijn van een aanpassing van de wetgeving inzake de voorafgaande beslissingen.

Aangaande de administratieve filter (*una via* of andere) draait het er volgens de spreker om te beslissen of een dossier de administratieve, dan wel de gerechtelijke weg moet volgen. De naar aanleiding van deze bespreking vermelde gevallen hebben geen betrekking op simulatie- of fiscale-fraudedossiers, maar wel degelijk op reële transacties die haaks staan op de oogmerken van de fiscale wetgeving. Het verschil tussen simulatie en belastingontwijking valt soms heel moeilijk te maken.

In de twee hierboven vermelde voorbeelden kan het feit dat men een vennootschap zonder echte activiteit als tussenschakel doet optreden tussen de vennootschappen A en C, een aanwijzing vormen van simulatie: er is eigenlijk sprake van een juridische band tussen de vennootschappen A en C. In het eerste voorbeeld mag de hoofdverhuurder (A) normaal gezien geen schuldvordering doen gelden ten aanzien van de onderhuurder (B). In het specifieke geval waarop het arrest van de Hof van Cassatie van 21 april 2005 betrekking heeft, had de hoofdverhuurder echter een vordering ingesteld tegen de onderhuurder, omdat die de huur niet langer betaalde. In dat geval zou via de administratieve filter kunnen worden opgemaakt of het om fraude gaat, dan wel om belastingontwijking in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92. In laatstgenoemd geval zou het dossier automatisch de administratieve weg volgen.

De spreker is het niet eens met de interpretatie die professor Haelterman geeft aan het arrest van het Hof van Cassatie van 10 juni 2010. Dat arrest voegt geen enkel nieuw element toe aan de rechtspraak. Er wordt gewoon in gepreciseerd dat "de administratie der directe belastingen aan een verrichting die op kunstmatige wijze in afzonderlijke akten is opgesplitst, in haar geheel een nieuwe kwalificatie [kan] geven die verschilt van de kwalificatie die door de partijen werd gegeven aan elke afzonderlijke akte wanneer zij vaststelt dat de akten uit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen (...) De administratie kan evenwel slechts tot herkwalificatie

nouvelle qualification a des effets juridiques non fiscaux similaires au résultat final des actes juridiques posés par les parties". Ceci est le cas dans le dossier visé. La société A confie sa gestion pour 500 000 BEF par mois à la société liée B, qui sous-traite aussitôt cette gestion pour 190 000 BEF par mois à la société liée C. La marge de 310 000 BEF réalisée par B est intégralement absorbée par des frais financiers et n'est donc pas taxée. Si la société B fait faillite, ce montant peut être pris en compte par le curateur. L'administration a requalifié les contrats de management en, d'une part, un contrat de management direct entre A et C pour 190 000 BEF par mois et, d'autre part, un don de 310 000 BEF par mois de A à B, non déductible. Les effets juridiques non fiscaux sont respectés et sont similaires à ceux de la qualification retenue par le groupe de sociétés visées.

Le professeur De Broe constate que l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 a un effet dissuasif et devrait le conserver dans le futur. La question fondamentale est de savoir quel est le champ d'action accordé au fisc en matière de requalification dans l'hypothèse où le contribuable réalise une transaction réelle et en supporte tous les effets juridiques. Le professeur propose de définir ces limites dans la loi.

Dans un État démocratique comme la Belgique, la législation fiscale doit respecter un certain nombre de principes fondamentaux, à savoir le principe de la capacité contributive et le principe constitutionnel d'égalité. Les cas visés par le présent débat concernent tous des constructions juridiques qui atteignent le résultat économique normalement attendu et taxé en vertu de la loi mais qui diffèrent néanmoins par certains détails ou nuances de la construction juridique normalement visée par cette loi. Dans le cas de constructions basées sur l'usufruit, une société acquiert l'usufruit d'un immeuble et l'actionnaire la nue-propriété. Souvent, le montage diffère à ce point de l'usufruit classique qu'il s'agit en fait – sauf en ce qui concerne la durée (maximum 30 ans) – plutôt d'une location. Il s'indique, en vertu du principe d'égalité, de traiter en l'occurrence les deux régimes de la même manière: l'usufruit et la location.

La loi doit également respecter le principe du choix de la voie la moins imposée. Il s'agit d'un principe fondamental. Le contribuable doit néanmoins toujours pouvoir justifier d'un motif réel autre qu'exclusivement fiscal. Voilà le délicat équilibre vers lequel la loi fiscale doit tendre.

van de verrichting overgaan indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen." In het bedoelde dossier is dat het geval. Vennootschap A vertrouwt haar beheer voor 500 000 BEF per maand toe aan de verbonden vennootschap B, die dat beheer onmiddellijk voor 190 000 BEF uitbesteedt aan de verbonden vennootschap C. De door vennootschap B gerealiseerde marge van 310 000 BEF wordt volledig opgeslokt door financiële kosten en blijft dus onbelast. Zo vennootschap B failliet gaat, kan de curator met dat bedrag rekening houden. De administratie heeft de managementovereenkomsten echter geherkwalificeerd tot, enerzijds, een directe managementovereenkomst tussen de vennootschappen A en C voor 190 000 BEF per maand en, anderzijds, een niet-afrekbare gift van 310 000 BEF per maand van vennootschap A aan vennootschap B. De niet-fiscale rechtsgevolgen werden in acht genomen en zijn gelijksoortig aan de rechtsgevolgen van de kwalificatie die de groep van betrokken vennootschappen aan de transactie had gegeven.

Professor De Broe stelt vast dat artikel 344, § 1, WIB 92, een ontradend effect heeft, dat in de toekomst moet worden gehandhaafd. De hamvraag is welke armslag de fiscus inzake herkwalificatie krijgt, ingeval de belastingplichtige een échte transactie verricht en er alle rechtsgevolgen van draagt. De professor stelt voor dat die limieten in de wet worden omschreven.

In een democratische Staat als België moet de belastingwetgeving een aantal grondbeginselen in acht nemen, met name het draagkrachtbeginsel en het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. De in dit debat bedoelde gevallen hebben allemaal betrekking op juridische constructies die het normaal verwachte en krachtens de wet belaste economisch resultaat bereiken, maar die niettemin door bepaalde details of nuances afwijken van de normaliter door die wet beoogde juridische constructie. Bij vruchtgebruikconstructies verwerft een vennootschap het vruchtgebruik van een gebouw en de aandeelhouder de naakte eigendom. Men wijkt dikwijls zoveel af van een klassiek vruchtgebruik dat de juridische constructie eigenlijk een huur is op de lange duur van het vruchtgebruik na (maximum 30 jaar). Het gelijkheidsbeginsel pleit voor een gelijke fiscale behandeling van dit vruchtgebruik als huur.

De wet moet ook het beginsel van de keuze van de minst belastbare weg in acht nemen. Dat is een grondbeginsel. De belastingplichtige moet niettemin steeds een andere dan een uitsluitende fiscale echte reden kunnen aanvoeren. Dat is het delicate evenwicht dat de belastingwet moet nastreven.

L'article 344, § 1^{er}, CIR 92 est applicable à l'impôt sur les revenus (particuliers et sociétés). La proposition formulée par le professeur De Broe ne modifie rien en la matière.

Il existe de nombreux exemples dans lesquels des particuliers ont été taxés sur la base de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92: le cas d'un actionnaire-particulier dont les actions sont rachetées par la société, les constructions en matière d'usufruit ou encore les constructions concernant un holding: un groupe d'actionnaires familiaux possédant des actions dans une société opérationnelle disposant de réserves importantes, vend ces actions à un holding en échange de dettes; la société opérationnelle verse ses réserves au holding qui amortit ainsi ses dettes et évite l'imposition. Tous ces dossiers concernent la taxation de revenus mobiliers, immobiliers ou de revenus divers détenus par des particuliers.

L'orateur fait remarquer qu'un particulier ne peut pas toujours faire état de besoins légitimes de caractère financier et économique tout simplement parce qu'il agit en tant que particulier. Il peut par exemple s'agir d'une personne qui vend ou apporte ses actions à une société dans le but d'impliquer ses enfants dans la gestion de la société et de régler ainsi sa succession. Le motif n'est dans ce cas donc pas économique. C'est pourquoi l'intervenant préfère la notion de "motifs autres que fiscaux".

En réponse à Mme Wouters, le professeur De Broe confirme qu'un droit réel immobilier (usufruit) ne peut en principe pas être requalifié en un droit personnel (contrat de louage d'immeuble) mais en pratique un droit réel immobilier n'est pas un droit impératif.

Le seul élément impératif d'un bail emphytéotique ou d'un droit de superficie est sa durée: un minimum de 27 ans pour le bail emphytéotique et un maximum de 50 ans pour le droit de superficie. Toutes les autres dispositions relèvent du droit supplétif et peuvent donc être déterminées librement. Ceci a pour conséquence que l'on peut quasiment modifier toutes les conditions de manière telle que le droit réel immobilier devient en fait un droit personnel, avec comme seule condition impérative la durée. Lorsque l'on modifie à ce point les caractéristiques essentielles d'un usufruit, d'un bail emphytéotique ou d'un droit de superficie, l'on aboutit à des contrats de location non résiliables de longue durée. Dans ce cas, il est admissible que l'administration fiscale requalifie la transaction pour autant que cette requalification soit conforme à l'objectif et à la portée de la loi.

Artikel 344, § 1, van het WIB 1992 is van toepassing op de inkomstenbelasting (particulieren en vennootschappen). Het voorstel van professor De Broe wijzigd daar niets aan.

Er zijn tal van voorbeelden waarbij particulieren op grond van artikel 344, § 1, van het WIB 1992 werden belast: het geval van een aandeelhouder-particulier van wie de aandelen door de onderneming worden teruggekocht, de constructies inzake vruchtgebruik of de constructies betreffende een holding: een groep van familiale aandeelhouders met aandelen in een werkmaatschappij met aanzienlijke reserves verkoopt zijn aandelen aan de holding in ruil voor schulden; de werkmaatschappij maakt haar reserves over aan de holding, die op die manier zijn schulden delgt en belasting ontwijkt. Al die dossiers betreffen de belasting van roerende, onroerende of diverse inkomsten van particulieren.

De spreker merkt op dat een particulier niet altijd rechtmatige financiële en economische behoeften kan aanvoeren, gewoon omdat hij als particulier optreedt. Het kan bijvoorbeeld gaan om een persoon die zijn aandelen verkoopt of inbrengt in een vennootschap met de bedoeling zijn kinderen bij het beheer van de vennootschap te betrekken en op die manier de successie te regelen. In dat geval is de beweegreden niet van economische aard. Daarom geeft de spreker de voorkeur aan het begrip "andere dan fiscale redenen".

Als antwoord op mevrouw Wouters bevestigt professor De Broe dat een onroerend zakelijk recht (vruchtgebruik) in principe niet tot een persoonlijk recht kan worden geherkwalificeerd (contract van onroerende verhuur). In de praktijk is een onroerend zakelijk recht echter geen dwingend recht.

Het enige dwingende element van een erfpacht of van een opstalrecht is de duur ervan: minimum 27 jaar voor de erfpacht en maximum 50 jaar voor het opstalrecht. Alle andere bepalingen vallen onder het aanvullend recht en kunnen dus vrij worden bepaald. Het gevolg daarvan is dat men nagenoeg alle voorwaarden mag wijzen zodat het onroerend zakelijk recht in feite een persoonlijk recht wordt, met als enige dwingende voorwaarde de duur. Als men de essentiële kenmerken van een vruchtgebruik, een erfpacht of een opstalrecht dermate wijzigd, komt men tot niet opzegbare huur-overeenkomsten van lange duur. In dat geval is het aanvaardbaar dat de belastingdiensten een andere kwalificatie geven aan de transactie, op voorwaarde dat die nieuwe kwalificatie strookt met de doelstelling en de draagwijdte van de wet.

Selon l'orateur, les autres exemples cités par Mme Wouters n'ont rien à voir avec l'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92. Le débat porte ici sur la requalification d'un acte juridique tandis que les exemples cités par Mme Wouters portent sur des faits (mariage, cohabitation, mesures fiscales prévues pour des immeubles ayant au moins cinq ans d'âge, ...).

Le professeur De Broe rappelle que l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 doit être le remède ultime. Toutes les autres dispositions légales et jurisprudentielles ont la priorité lorsqu'il s'agit de s'attaquer à des constructions fiscales telles que celles en matière d'usufruit. Ces dernières années, la jurisprudence a réagi de manière assez forte face à de telles constructions; elle a rejeté les amortissements.

Le fisc invoque l'article 26, CIR 92, qui vise les avantages anormaux ou bénévoles, en vue d'imposer les bénéfices indûment transférés par le contribuable. Lorsqu'un chef d'entreprise obtient gratuitement un bien immobilier de grande valeur à la fin de la période d'usufruit, il est donc imposé sur un avantage en nature. La jurisprudence a confirmé la légitimité de cette taxation dans certains cas, dans d'autres pas.

L'intention du législateur ne peut tendre à ce que chaque disposition légale fiscale ait pour seul but de lever des impôts et de maximaliser les recettes de l'État. Une disposition fiscale spécifique doit avoir un objectif spécifique. Les exemples sont multiples. Les revenus retirés de la location d'un bien à une société sont taxés plus lourdement que les revenus provenant de la location d'un bien à un particulier, et ce, parce qu'une société peut déduire ses frais de location. C'est pourquoi le contribuable peut être tenté d'éviter cette taxation en créant une société intermédiaire qui n'exerce en réalité aucune activité. Une disposition légale peut être prise afin d'empêcher de telles constructions.

L'intention du législateur doit normalement être exprimée dans l'exposé des motifs des projets de loi. Toutefois, dans un certain nombre de cas, l'exposé des motifs est imprécis, voire contradictoire. Dans ce cas, le contribuable doit bénéficier de l'avantage du doute: *in dubio contra fiscum*. La situation s'est néanmoins améliorée ces dernières années.

La présidente, Mme Muriel Gerken (Ecolo-Groen) rappelle que le professeur Marc Bourgeois, lors de son audition, avait également insisté sur la nécessité de rédiger un exposé des motifs qui soit clair et détaillé.

Volgens de spreker hebben de andere voorbeelden van mevrouw Wouters niets te maken met de toepassing van artikel 344, § 1, van het WIB 1992. Het debat gaat over de herkwalificatie van een rechtshandeling, terwijl de door mevrouw Wouters aangehaalde voorbeelden betrekking hebben op feiten (huwelijk, samenwoning, fiscale maatregelen voor gebouwen van minstens vijf jaar oud enzovoort).

Professor De Broe herinnert eraan dat artikel 344, § 1, van het WIB 1992 het *ultimum remedium* moet zijn. Alle andere wettelijke en jurisprudentiële bepalingen hebben voorrang als het erom gaat fiscale constructies aan te pakken zoals die inzake vruchtgebruik. De rechtspraak is de jongste jaren krachtadig opgetreden tegen dergelijke constructies; ze heeft de afschrijvingen verworpen.

De fiscus voert artikel 26 van het WIB 1992 aan, dat betrekking heeft op de abnormale of goedgunstige voordelen, om winst te belasten die de belastingplichtige onrechtmatig heeft overgemaakt. Als een bedrijfsleider op het einde van de periode van vruchtgebruik kosteloos een onroerend goed van grote waarde verkrijgt, wordt hij dus belast op een voordeel in natura. De rechtspraak heeft in bepaalde gevallen de wettigheid van die belasting bevestigd en in andere niet.

De wetgever mag er niet naar streven dat iedere fiscale wettelijke bepaling er alleen toe strekt belastingen te innen en de ontvangsten van de Staat te maximaliseren. Een specifieke belastingbepaling moet een specifiek doel hebben. Er zijn tal van voorbeelden. Inkomsten uit de verhuring van een goed aan een vennootschap worden zwaarder belast dan inkomsten uit de verhuring van een goed aan een particulier, omdat een vennootschap de huurkosten mag aftrekken. Daarom zou de belastingplichtige wel eens geneigd kunnen zijn die heffing te omzeilen door een "tussenvennootschap" op te richten die in werkelijkheid geen enkele activiteit uitoefent. Dergelijke constructies kunnen worden verhinderd door een wettelijke bepaling uit te vaardigen.

Normaal moet de wetgever zijn bedoeling kenbaar maken in de memorie van toelichting bij de wetsontwerpen. In een aantal gevallen is die memorie van toelichting niettemin onnauwkeurig tot zelfs tegenstrijdig. In dat geval moet de belastingplichtige het voordeel van de twijfel kunnen genieten: *in dubio contra fiscum*. De jongste jaren is de toestand echter verbeterd.

Voorzitter Muriel Gerken (Ecolo-Groen) herinnert eraan dat ook professor Marc Bourgeois tijdens zijn hoorzitting had aangedrongen op de noodzaak een voldoende duidelijke en nauwkeurige memorie van toelichting te redigeren.

Le professeur Axel Haelterman fait remarquer que les dispositions légales sont parfois le résultat de compromis politiques, ce qui peut expliquer la difficulté de rédiger un exposé des motifs suffisamment clair et précis.

L'arrêt du 10 juin 2010 de la Cour de cassation ne dit en effet rien de nouveau mais l'impact de ces mêmes mots est ici tout à fait différent. Comme indiqué dans l'exposé introductif (exemple des sociétés de management dans la construction A — B — C), l'arrêt accepte en effet une requalification qui a des effets juridiques similaires mais pas forcément identiques au résultat final des actes juridiques posés par les parties visées et a ainsi d'importants effets dans la pratique, par exemple en cas de faillite (voir ci-dessus).

Enfin, le professeur Haelterman observe que si un acte juridique a des effets juridiques exécutoires, il s'agit d'un fait. La requalification par l'administration d'un acte juridique ayant des effets juridiques exécutoires suppose donc la modification de faits. La conclusion d'un contrat de mariage est un fait car il s'agit d'un contrat juridique. L'orateur estime que toute disposition législative qui permet une telle requalification est excessive.

La rapporteuse,

Veerle WOUTERS

La présidente,

Muriël GERKENS

Professor Axel Haelterman merkt op dat de wettelijke bepalingen soms het resultaat zijn van een politiek compromis, wat kan verklaren waarom het zo moeilijk is een voldoende heldere en precieze memorie van toelichting te schrijven.

Het arrest van 10 juni 2010 van het Hof van Cassatie zegt immers niets nieuws maar de impact van diezelfde woorden is hier volkomen verschillend. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting (voorbeeld van de managementvennootschappen in de constructie A — B — C), aanvaardt het arrest immers een herkwalificatie waarvan de rechtsgevolgen vergelijkbaar maar niet noodzakelijk identiek zijn met het eindresultaat van de rechtshandelingen van de bedoelde partijen en die aldus aanzienlijke gevolgen heeft in de praktijk, bijvoorbeeld in het geval van een faillissement (zie hierboven).

Tot slot merkt professor Haelterman op dat indien een rechtshandeling uitvoerbare rechtsgevolgen heeft, het dan om een feit gaat. De herkwalificatie door de administratie van een rechtshandeling die uitvoerbare rechtsgevolgen heeft, onderstelt dat feiten een wijziging ondergaan. Het sluiten van een huwelijkscontract is een feit aangezien het om een rechtsgeldig contract gaat. De spreker acht elke wetsbepaling die een dergelijke nieuwe kwalificatie mogelijk maakt buitensporig.

De rapporteur,

Veerle WOUTERS

De voorzitter,

Muriël GERKENS