

Rolnummers 2810 en 2903
Arrest nr. 188/2004 van 24 november 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij vonnis van 20 oktober 2003 in zake C. Schots en M. Lismont tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 28 oktober 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 344, § 1, van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1995 en 1996, in strijd met artikel 170 van de Grondwet, meer in het bijzonder met § 1 van dat grondwetsartikel dat bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet, zulks doordat het aan de uitvoerende macht opdraagt dan wel minstens toelaat om middels een zelf te bepalen norm, dan wel middels een in te vullen blanco norm, belastbare omstandigheden af te leiden, een en ander overigens buiten enige simulatie vanwege de belastingplichtige om, een en ander verder onafhankelijk van een te volgen procedure, en een en ander tenslotte onafhankelijk van het bestaan van bepaalde aan de belastingplichtige in het kader van de procedure wettelijk aangereikte rechten of mogelijkheden van verweer of van tegenbewijs ? »

b. Bij vonnis van 21 januari 2004 in zake M. Ruythooren en M. Smets tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 3 februari 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 344, § 1, van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1996, 1997 en 1998, in strijd met artikel 170 van de Grondwet, meer in het bijzonder met § 1 van dat grondwetsartikel dat bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet, zulks doordat het vermelde artikel 344, § 1, aan de uitvoerende macht opdraagt dan wel minstens overlaat om middels een zelf te bepalen norm, dan wel middels een in te vullen blanco norm, belastbare omstandigheden te bepalen ? »

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2810 en 2903 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- C. Schots en M. Lismont, wonende te 2018 Antwerpen, Hemelstraat 9;
- M. Ruythooren en M. Smets, wonende te 2800 Mechelen, Willem Rosierstraat 29;
- de Ministerraad.

C. Schots en M. Lismont hebben een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 7 juli 2004 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 15 september 2004, na de eisende partijen in het bodemgeschil te hebben verzocht in een uiterlijk op 14 augustus 2004 in te dienen aanvullende memorie drie verschillende voorbeelden te geven van de toepassing van de in het geding zijnde bepaling onder de voorwaarden die zij in hun memories opsommen als

onontbeerlijk om tot een grondwetsconforme interpretatie ervan te komen en de Ministerraad te hebben verzocht hierop te antwoorden in een uiterlijk op 10 september 2004 in te dienen aanvullende memorie.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- M. Ruythooren en M. Smets;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 15 september 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Dillen en Mr. B. Peeters, advocaten bij de balie te Turnhout, voor C. Schots en M. Lismont;

. Mr. P. Missoul *loco* Mr. L. De Broeck, advocaten bij de balie te Brussel, voor M. Ruythooren en M. Smets;

. Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

Eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege zijn verwickeld in verschillende fiscale procedures in de personenbelasting tegen de Belgische Staat. De geschillen betreffen de fiscale herkwalificatie van verschillende rechtshandelingen met betrekking tot onroerende goederen omdat, naar het oordeel van de Administratie der directe belastingen, de toepassing van de artikelen 7, 32 en 33 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voor verschillende aanslagjaren in de periode 1995 tot 1998 werd ontweken.

De administratie maakte daarbij gebruik van artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, op grond waarvan de juridische kwalificatie die partijen hebben gegeven aan een rechtshandeling en aan afzonderlijke rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengen, aan de administratie niet kan worden tegengeworpen wanneer die kwalificatie strekt tot belastingontwijking, door haar vastgesteld door vermoedens of andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen. Voor de Rechtbank werd in beide zaken de verenigbaarheid van die bepaling met artikel 170, § 1, van de Grondwet in het geding gebracht. De Rechtbank besliste daarop de voormelde prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. De Ministerraad beklemtoont dat de wetgever met de invoering van artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een algemene rechtsmisbruikbepaling heeft ingevoerd om ontwijkingsmechanismen tegen te gaan die tot uiting komen in juridische kwalificaties die slechts bedoeld zijn om de belasting te ontwijken. De fiscale gevolgen van akten die economisch verantwoorde verrichtingen verwezenlijken, worden nog steeds door de administratie aanvaard, zelfs als ze een verlichting van de fiscale last tot gevolg hebben.

De administratie is verplicht eerst aan te tonen dat de door partijen aan een rechtshandeling gegeven kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken. De belastingplichtige kan zelf nog steeds het bewijs leveren dat er wel degelijk rechtmatige financiële en economische behoeften voorhanden zijn die aan de basis liggen van die kwalificatie.

A.2. Ondanks de leer van de vrije keuze van de minst belastbare weg, kan men uit billijkheidsoverwegingen geen louter fiscale verrichtingen toestaan, waardoor bij gelijkwaardig economisch resultaat, de belasting zou verschillen. Door de belastingontwijking mogelijk te houden, zou men *de facto* een voorrecht verkrijgen dat in strijd zou zijn met artikel 172 van de Grondwet. De in het geding zijnde bepaling beoogt de bestraffing van juridische combinaties die de belasting trachten te omzeilen. In die gevallen tracht de belastingplichtige de belastbare materie te vernietigen, wat door de administratie eerst moet worden aangetoond om de in het geding zijnde bepaling op gang te brengen. De gegeven juridische kwalificatie moet beantwoorden aan geldige economische motieven, zodat de belasting kan worden gegrondvest op de normale juridische kwalificatie van de verrichting tussen partijen en juridische constructies kunnen worden bestreden. Daarbij wordt slechts rekening gehouden met de feitelijke gegevens op grond waarvan de verrichting kan worden geherkwalificeerd en de bestaande belastingwetten kunnen worden toegepast.

De belastingplichtige heeft hiertegen voldoende verweer. Hij kan aantonen dat de bewijsvoering van de administratie faalt en hij kan het bewijs leveren van rechtmatige financiële of economische behoeften. De door de administratie naar voren gebrachte bewijzen ontsnappen niet aan een eventuele rechterlijke controle.

A.3. Tot slot beklemtoont de Ministerraad dat de in het geding zijnde bepaling slechts een bewijsmiddel is en geenszins de gekozen rechtshandeling tenietdoet. De uitvoerende macht krijgt enkel de bevoegdheid feitelijke gegevens te beoordelen en na te gaan wat de werkelijke bedoeling van de belastingplichtige is met de door hem gestelde verrichting. Naar gelang van die beoordeling wordt de bestaande fiscale wetgeving toegepast. Er wordt bijgevolg geenszins een belasting ingevoerd op een andere wijze dan door een wet.

Standpunt van de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege

A.4. Volgens de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege strekt de prejudiciële vraag ertoe na te gaan of het legaliteitsbeginsel wordt geschonden door de in het geding zijnde bepaling, in zoverre die aan de uitvoerende macht opdraagt of minstens toestaat om buiten de situatie van simulatie vanwege de belastingplichtige, belastbare omstandigheden af te leiden middels een zelf te bepalen norm, dan wel middels een in te vullen blanco norm, en dit onafhankelijk van het bestaan van verweer- of tegenbewijsmogelijkheden die in het kader van de procedure aan de belastingplichtige worden aangereikt. Zij strekt ertoe te vernemen of die bepaling een delegatie aan de uitvoerende macht inhoudt van de bevoegdheid tot het invoeren van belastingen, die strijdig is met artikel 170, § 1, van de Grondwet.

A.5. Die partijen zijn van oordeel dat er slechts één grondwetsconforme interpretatie van die bepaling mogelijk is, namelijk die waarin zij aldus wordt geïnterpreteerd dat herkwalificatie slechts mogelijk is indien van de gestelde rechtshandeling verschillende kwalificaties kunnen bestaan die alle correct zijn en indien de herkwalificatie dezelfde juridische gevolgen heeft als het oorspronkelijke geheel van rechtshandelingen. De inhoud en de gevolgen van de door de belastingplichtige verwezenlijkte handeling mogen aldus niet worden gewijzigd. In die hypothese beperkt de niet-tegenstelbaarheid zich tot de kwalificatie die aan de rechtshandeling werd gegeven en strekt zij zich niet uit tot de rechtshandeling zelf.

Indien de rechtshandeling zelf als niet-tegenstelbaar zou kunnen worden verklaard, en de administratie de bevoegdheid zou hebben om die rechtshandeling te vervangen door andere, meer belaste rechtshandelingen, is er strijdigheid met artikel 170, § 1, van de Grondwet.

A.6. In de interpretatie die het verwijzende rechtscollege aan de in het geding zijnde bepaling geeft, moet de administratie slechts bewijzen dat de kwalificatie die de belastingplichtigen aan één of verschillende rechtshandelingen hebben gegeven, tot doel had belastingen te ontwijken, zonder dat moet worden aangetoond dat de nieuwe kwalificatie die de administratie voorstelt, ook dezelfde juridische gevolgen sorteert. In die interpretatie schendt de in het geding zijnde bepaling artikel 170, § 1, van de Grondwet.

A.7. Het standpunt van de Ministerraad dat er een probleem van billijkheid ontstaat wanneer de vrije keuze voor de minst belaste weg louter fiscale verrichtingen toestaat, en een voorrecht zonder wettelijke basis zou worden ingesteld, kan niet worden aanvaard. Allereerst dient de overeenstemming met artikel 172 van de Grondwet niet te worden onderzocht. Het fiscale wettigheidsbeginsel impliceert dat alles vrij is van belasting, tenzij de wet anders bepaalt. De stelling van de Ministerraad is onjuist omdat voorrechten nooit, en zelfs niet door een wet, mogen worden ingesteld. Artikel 172 van de Grondwet heeft niet de draagwijdte die de Ministerraad eraan geeft, omdat het geen enkele beperking inhoudt op de principiële vrijheid waarover de rechtsonderhorigen beschikken om de minst belaste weg te kiezen. Het bewandelen van de niet (of minder) belaste weg is geen specifiek voorrecht maar een grondwettelijk recht waarover elke rechtsonderhorige beschikt.

A.8. Ten slotte betwisten die partijen ook dat de in het geding zijnde bepaling slechts een bewijsmiddel is, gelet op de plaats ervan in het Wetboek. De toepassing van het bijzondere bewijsmiddel, zoals dat door de administratie is gebeurd, heeft immers een onmiddellijke weerslag op de vaststelling van de belastbare grondslag en op de vestiging van de belasting.

- B -

B.1. Het verwijzende rechtscollege verzoekt het Hof na te gaan of artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992) artikel 170, § 1, van de Grondwet schendt.

Artikel 344, § 1, van het W.I.B. 1992, ingevoegd bij artikel 16, 2°, van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, luidt :

« 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. »

B.2. De in het geding zijnde bepaling strekt ertoe « een algemene ' anti-rechtsmisbruikmaatregel ' in te voeren wanneer de administratie vaststelt dat de verrichting duidelijk tot stand is gebracht via juridische akten die tot doel hebben de belastingplichtige in staat te stellen de belasting te omzeilen » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 2). Op

die wijze wenste de wetgever de toepassing te beperken van de rechtspraak van het Hof van Cassatie, gevestigd in het Brepols-arrest (Cass., 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082), waaruit voortvloeit « dat de limiet op een fiscale constructie bestaat in de loutere voorwaarde zich te beroepen op werkelijke toestanden » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 2).

B.3.1. Omdat « de belastingplichtige het recht behoudt om de minst belaste weg te kiezen voor het verwezenlijken van economisch verantwoorde verrichtingen » (*ibid.*), is de toepassing van de in het geding zijnde bepaling aan verschillende strikte voorwaarden onderworpen.

B.3.2. Allereerst is vereist dat de juridische constructie waarvoor de partijen hebben gekozen, bedoeld is om aan de belasting te ontsnappen.

Zo werd tijdens de parlementaire voorbereiding verklaard « dat de tekst van het ontwerp enkel strekt tot het tegengaan van de voortdurende stijging van ontwijkingsmechanismen die tot uiting komen in juridische kwalificaties die alleen bedoeld zijn om de belasting te ontwijken » (*ibid.*; in dezelfde zin *Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, pp. 3 en 36), dat « het vooreerst de administratie [is] die, meestal door feitelijke vermoedens, maar desgevallend door andere inzake belastingen toegelaten bewijsmiddelen, moet aantonen dat de door partijen aan de akten verleende kwalificatie er enkel toe strekt de belasting te ontwijken » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 3) en dat « de keuze van de juridische kwalificatie door de belastingplichtige een uitsluitend fiscaal doel moet hebben, ongeacht het bereikte resultaat » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, p. 38).

Dat het de exclusieve doelstelling moet zijn, is niet tijdens de gehele duur van de parlementaire voorbereiding aangehouden :

« De Minister verklaart dat rechtmatige financiële of economische behoeften [...] en een fiscaal oogmerk naast elkaar kunnen bestaan. Dit artikel verbiedt de belastingplichtige niet de minst belaste weg te zoeken en er kunnen verscheidene redenen aangevoerd worden.

Om die reden zou het onvoorzichtig zijn te bepalen dat de kwalificatie van de akte tot enig doel heeft de belasting te ontwijken, aangezien men in dat geval aan de administratie een onmogelijk bewijs zou vragen omdat zij niet alle redenen van de belastingplichtige kan kennen. » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, p. 53)

B.3.3. Bovendien is vereist dat het ontwijkingsmotief door de administratie zelf wordt bewezen (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 3; nr. 762-2, p. 38; Kamer, 1992-1993, nr. 1072/8, p. 39), met alle middelen van recht. Zij moet aantonen dat de toestand waarin de belastingplichtige zich, ter ontwijking van de belasting, door middel van zijn juridische constructie heeft gebracht, de volgens de administratie door de fiscale wet beoogde toestand zo dicht benadert dat doel en strekking van die wet zouden worden miskend indien die toestand fiscaal niet op dezelfde wijze werd behandeld.

Ter verduidelijking werd gesteld :

« Het is dus niet voldoende dat de Administratie de indruk heeft dat de belastingplichtige een juridische kwalificatie heeft gekozen om de belasting te ontwijken. Het gaat in dit geval dus niet om een eenzijdige vaststelling. Daarom is in de tekst van het ontwerp het woord 'vermoedens' gebruikt, omdat dit waarschijnlijk het meest voorkomende bewijsmiddel zal zijn. » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, p. 38)

B.3.4. Het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling blijft beperkt tot « [dadens] verricht door een economische actor in het raam van zijn werkzaamheden » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 3), dit zijn « activiteiten die winst of voordeel opleveren en in beginsel belastbaar zijn » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, p. 38). De verrichtingen die het beheer van een privaat patrimonium behelzen en die op generlei wijze een weerslag hebben op een belastbaar gegeven, zijn niet bedoeld (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 3, en nr. 762-2, p. 38).

B.3.5. Het tegenbewijs, dat door de belastingplichtige kan worden gegeven, moet betrekking hebben op de juridische kwalificatie, zodat « de belastingplichtige het bewijs [zal] kunnen leveren dat er wel degelijk rechtmatige financiële en economische behoeften voorhanden zijn die aan de basis liggen van die kwalificatie » (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-1, p. 3).

De belastingplichtige dient aldus te verantwoorden waarom hij heeft gekozen voor de door de administratie verworpen juridische kwalificatie en niet voor de kwalificatie die de administratie verdedigt :

« De Minister bevestigt dat de woorden 'die aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt' betekenen dat de aangevochten kwalificatie moet ontdaan zijn van

elke geldige economische verantwoording ten aanzien van de werkelijk verwezenlijkte verrichting. Met andere woorden, de belastingplichtige levert het tegenbewijs wanneer hij aantoonst dat er een voldoende verband bestaat tussen de juridische kwalificatie en de economische draagwijdte van de verrichting.» (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, pp. 55-56)

B.4. De sanctie van de belastingontwijking bestaat in de door de administratie doorgevoerde herkwalificatie van de juridische akte of akten, die als volgt werd beschreven :

« Voor de rechtmatigheidscontrole wordt thans, wat de methode betreft, uitgegaan van de juridische omschrijving, van hoog tot laag, met andere woorden : van de handeling tot de gevolgen die eruit voortvloeien voor de partijen volgens de toepassing van het gemeenrecht.

Door de nieuwe wetsbepaling, die de juridische omschrijving buiten beschouwing laat, zal die controle in de andere richting worden uitgevoerd. De controleur zal voortaan van de feiten kunnen uitgaan met een vraag : om de akte te kwalificeren moet hij weten welke de gevolgen zijn van de operatie die hij vaststelt vanuit de feiten en welk het nagestreefd doel was.

De *ratio legis* van de nieuwe bepaling is de Administratie in staat te stellen ervoor te zorgen dat de belasting gegrondvest wordt op de normale juridische kwalificatie van de verrichting tussen de partijen. [...]

Dat brengt ons ertoe twee hypothesen te formuleren :

- Ofwel komt de verrichting tot stand via een enkele akte. Als aan die akte meer dan één juridische kwalificatie kan worden gegeven, wat in de praktijk vrij uitzonderlijk lijkt, dan zal de Administratie het recht hebben te kiezen voor de kwalificatie die de belastinggrondslag herstelt wanneer de door de partijen gekozen kwalificatie alleen tot doel heeft de belasting te ontwijken.

- Ofwel komt de verrichting tot stand door twee of meer afzonderlijke of opeenvolgende akten. De Administratie zal belasting kunnen heffen door aan de verrichtingen een juridische kwalificatie te geven die los staat van die gegeven aan elke afzonderlijke akte wanneer de Administratie vaststelt dat deze akten uit economisch oogpunt dezelfde verrichting betreffen. Dat is de Engelse doctrine van de 'step by step' waardoor een verrichting fiscaal in zijn totaliteit kan worden beschouwd door de kunstmatige verdelingen op te heffen, zodat alleen rekening wordt gehouden met de verrichting die de partijen werkelijk willen.» (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, pp. 37-38)

B.5. Het Hof dient de in het geding zijnde bepaling te toetsen aan artikel 170, § 1, van de Grondwet, dat bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet. »

B.6. Het in artikel 170, § 1, van de Grondwet opgenomen fiscale wettigheidsbeginsel vereist dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering, die uitsluitend bevoegd is om de belasting in te stellen.

B.7. 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 W.I.B. 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.

B.8. De prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt artikel 170, § 1, van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 24 november 2004.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts