



Grondwettelijk Hof

**INFORMATIEVE NOTA
BETREFFENDE HET ARREST NR. 141/2013**

De nieuwe fiscale antimisbruikbepalingen schenden de bevoegdheidsverdeling, het fiscaal wettigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken niet.

Bij zijn arrest nr. 141/2013 van 30 oktober 2013 verwerpt het Grondwettelijk Hof het beroep tot vernietiging van de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, dat was ingesteld door enkele burgers en door de vzw « Liga van belastingplichtigen ».

De bestreden maatregelen kaderen in de strijd tegen de fiscale fraude. Zij voeren een nieuwe « antimisbruikbepaling » in, zowel in de inkomstenbelastingen (artikel 344, § 1, van het WIB 1992) als in de registratierechten (artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), die door verwijzing naar die laatste bepaling, tevens toepasselijk is inzake successierechten. De regeling vervangt een vorige die in de praktijk moeilijk toepasbaar bleek te zijn geworden (over de historiek ervan, zie hierover B.2.1 van het arrest). Zij moet de administratie in staat stellen misbruik op een efficiënte manier aan te pakken zonder de rechtszekerheid en het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg fundamenteel aan te tasten. De vroegere regeling wordt daartoe op verschillende punten aangepast, met betrekking tot het voorwerp van de niet-tegenwerpelijkheid, de invoering van een definitie van « fiscaal misbruik », een wijziging van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige en, ten slotte, de mogelijkheid tot herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige (voor meer uitleg over die aanpassingen, zie B.4.1 van het arrest).

Het Hof onderzocht eerst de middelen die in beide zaken waren afgeleid uit de schending van de regels inzake de bevoegdheidsverdeling tussen de federale Staat en de gewesten (art. 170 van de Grondwet en de artikelen 3 en 4 van de Bijzondere Financieringswet) en waarin wordt aangevoerd dat de federale wetgever de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen waarin met betrekking tot een aantal gewestelijke belastingen is voorzien, zou hebben geregeld, in het bijzonder het successierecht, bepaalde registratierechten en de onroerende voorheffing.

Het Hof stelt vast dat de nieuwe antimisbruikbepalingen, zoals de vroegere, een bewijsmiddel van de administratie zijn en dat het om een « systeem van bewijs en tegenbewijs » gaat, waarbij de administratie, aan de hand van vermoedens of de andere in artikel 340 van het WIB 1992 bedoelde bewijsmiddelen (van gemeen recht), moet aantonen dat er een fiscaal misbruik is en de belastingplichtige kan bewijzen dat andere motieven dan het ontwijken van belastingen zijn rechtshandelingen verantwoordden. Indien hij daarin niet slaagt, kan de fiscus de belasting heffen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. De omstandigheid dat ingevolge de toepassing van de antimisbruikbepalingen een bepaalde verrichting aan een belastingheffing kan worden onderworpen, leidt niet tot de conclusie dat de bestreden maatregel de aanslagvoet, de belastbare grondslag en de vrijstellingen van

bepaalde gewestelijke belastingen zou hebben geregeld. De antimisbruikbepalingen zijn immers een procedureregeling met betrekking tot de bewijsvoering, die het mogelijk maakt de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen. Tenzij het gewest er anders over beslist, is de federale wetgever bevoegd om de dienst van de belasting te verzekeren en de procedureregels daartoe vast te stellen (artikel 5, § 3, eerste lid, van de Bijzondere Financieringswet).

De verzoekende partijen waren verder van oordeel dat de bestreden wetsbepalingen het fiscaal wettigheidsbeginsel schonden, omdat de administratie rechtshandelingen zou kunnen herdefiniëren en omdat zij aan de uitvoerende en rechterlijke macht de discretionaire beoordelingsbevoegdheid zouden verlenen om autonoom te beslissen of er al dan niet dient te worden belast, terwijl alleen de wetgever de belastbare handelingen en de belastbare grondslag mag bepalen.

Het Hof wijst erop dat de bestreden bepalingen niet alleen geen afbreuk doen aan het beginsel dat de belastingplichtige de minst belaste weg mag kiezen, en zulks ondanks de grenzen die daaraan worden gesteld, zonder dat beginsel fundamenteel aan te tasten, maar dat de toepassing van die bepalingen ook aan verschillende strikte voorwaarden is onderworpen.

Die zijn in de wet voldoende nauwkeurig omschreven, zelfs met betrekking tot het subjectieve element van het fiscaal misbruik : de verrichting moet uitsluitend zijn gemotiveerd door de zorg de belasting te ontwijken of moet dat op een dermate essentiële wijze zijn dat de eventuele andere doelstellingen van de verrichting als verwaarloosbaar of zuiver kunstmatig moeten worden beschouwd, niet alleen op economisch vlak, maar ook gelet op andere, met name persoonlijke of familiale, relevante overwegingen. Daartoe voorziet de wet ook in een stelsel van bewijs en tegenbewijs. Het komt allereerst de administratie toe aan te tonen dat de belastingplichtige een rechtshandeling, of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, heeft gekozen die in tegenspraak is met de doelstellingen van een duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling en waarvan het doorslaggevend, zo niet exclusieve, motief erin bestaat de belasting te ontwijken, zonder dat zij, in dat stadium noodzakelijkerwijs, rekening hoeft te houden met de eventuele andere redenen waarom de belastingplichtige heeft kunnen beslissen een dergelijke verrichting tot stand te brengen, en die de fiscus kan negeren. De bewijslast ligt derhalve in de eerste plaats bij de administratie. Het is pas daarna dat de belastingplichtige dient aan te tonen dat zijn keuze voor de betwiste verrichting door eventuele andere motieven dan het ontwijken van belastingen is verantwoord. Het gaat derhalve volgens het Hof niet om een omkering van de bewijslast, maar om een aanpassing ervan. Het Hof herhaalt daarom dat de nieuwe antimisbruikbepaling een procedureregeling met betrekking tot de bewijsvoering in het kader van de feitelijke vaststelling van de belastbare grondslag is, zodat de bestreden maatregel noch de belastbare grondslag, noch de aanslagvoet raakt.

Wat het objectieve element van het fiscaal misbruik betreft, vereist de wetgever dat de in het geding zijnde verrichting tot gevolg heeft aan de belasting te ontsnappen, hetzij door een belastingvoordeel te genieten, hetzij door zich buiten het toepassingsgebied van een belastingbepaling te plaatsen. Het aldus beschreven gevolg van de verrichting moet ook in strijd zijn met de doelstellingen die met de betrokken fiscale bepaling worden nagestreefd, en dient niet alleen maar vreemd te zijn aan dergelijke doelstellingen. Aldus vormen de bestreden maatregelen geen algemene machtigingsbepaling die de administratie toestaat bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen, maar zijn zij een bewijsmiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen. Het grondwettelijke wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist volgens het Hof niet dat de wetgever op nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregelen zou bepalen, vermits zulks vanwege de aard zelf van het verschijnsel dat ermee wordt bestreden, onmogelijk is. Het Hof voegt er verder aan toe dat

wanneer de belastingadministratie het bestaan aantoonde van het objectieve element van fiscaal misbruik, zij de strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling enkel kan vaststellen wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht zal de administratie rekening moeten houden met, onder meer, de algemene context van de relevante fiscale wetgeving, de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van de fiscale bepaling waarvan zij het misbruik aanvoert alsook met het eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan.

Omtrent de aangevoerde schending van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken, herinnert het Hof er eerst aan dat het de wetgever toekomt maatregelen te nemen die ertoe strekken belastingontwijking tegen te gaan en daaraan te remediëren. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken; zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven. In dat licht zijn de maatregelen trouwens niet zonder redelijke verantwoording.

De verzoekende partijen zagen nog een schending van het gelijkheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden omdat de regeling niet op dezelfde manier ten aanzien van alle belastingplichtigen zou worden toegepast : de toepassing *in concreto* zou afhankelijk zijn van de beoordeling, door de administratie, van een bepaalde rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt. Dat argument verwerpt het Hof door te stellen dat een dergelijk verschil in behandeling van belastingplichtigen niet aan de bestreden wetgevende normen is toe te schrijven, vermits die normen op dezelfde wijze van toepassing zijn op alle belastingplichtigen die onder het toepassingsgebied ervan vallen, maar voortvloeit uit de toepassing van de wet, waarover niet het Hof kan oordelen, maar de bevoegde rechter die, in een concreet geval, dient te beoordelen of de antimisbruikbepaling met naleving van, onder meer, het gelijkheidsbeginsel is toegepast.

Deze informatieve nota, opgesteld door de griffie, bindt het Grondwettelijk Hof niet. Uit de aard zelf van de samenvatting, bevat zij niet de in het arrest noodzakelijk opgebouwde redeneringen noch de specifieke nuanceringen van het arrest.
Het arrest nr. 141/2013 is te vinden op de webstek van het Grondwettelijk Hof, www.grondwettelijk-hof.be (<http://www.const-court.be/public/n/2013/2013-141n.pdf>).