

Rolnummers 5487 en 5497
Arrest nr. 141/2013 van 30 oktober 2013

ARREST

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012 (strijd tegen de fiscale fraude), ingesteld door Bart Van Nieuwenhuysse en anderen en door de vzw « Liga van belastingplichtigen ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 september 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 oktober 2012, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012 (strijd tegen de fiscale fraude), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012, derde editie, door Bart Van Nieuwenhuyse, wonende te 9230 Wetteren, Meersstraat 22, Jozef Haustraete, wonende te 9230 Wetteren, Korte Massemsesteenweg 58/33, Abdon Vande Maele, wonende te 8780 Oostrozebeke, Meulebeeksesteenweg 39, Frank Van den Broecke, wonende te 9260 Wichelen, Wetterensteenweg 15, Pascal Vande Velde, wonende te 8570 Anzegem, Statiestraat 2, Filip Verbraeken, wonende te 9170 Sint-Gillis-Waas, Kronenhoekstraat 25, Geert Cackebeke, wonende te 9520 Bavegem, Kerkkouterstraat 16, Jan Adriaans, wonende te 2440 Geel, Vogelzang 1a, Peter Defreyne, wonende te 8870 Izegem, Gentsestraat 25, Griet Van den Bosch, wonende te 9660 Brakel, Brusselsestraat 85, Ludo Van den Bossche, wonende te 9041 Oostakker, Groenstraat 109, William Breen, wonende te 9000 Gent, Gerststraat 15, de cv « Fiscaliteit, Boekhouding en Adviesverlening », met zetel te 9230 Wetteren, Meersstraat 22, en de vof « Audit Decrad », met zetel te 9230 Wetteren, Korte Massemsesteenweg 58/31.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 5 oktober 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 oktober 2012, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 167 en 168 van de programmawet (I) van 29 maart 2012 (strijd tegen de fiscale fraude), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012, derde editie, door de vzw « Liga van belastingplichtigen », met zetel te 1000 Brussel, Lensstraat 13.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 5487 en 5497 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad en de Waalse Regering hebben memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad en de Waalse Regering hebben ook memories van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 27 juni 2013 :

- zijn verschenen :

. Mr. T. Lauwers, advocaat bij de balie te Gent, en Mr. M. Meul, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 5487;

. Mr. S. Chatzigiannis *loco* Mr. T. Afschrift, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 5497;

. Mr. B. De Beys *loco* Mr. E. Gillet, en Mr. C. Amico *loco* Mr. D. Grégoire, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;

. J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, voor de Ministerraad in de zaak nr. 5487;

. B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad in de zaak nr. 5497;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1.1. De Waalse Regering betwist de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 5487. De verzoekende partijen die in hun hoedanigheid van belastingplichtigen optreden, zouden uitsluitend belang hebben bij de vernietiging van bepalingen die ertoe strekken de grondslag en de berekeningswijze van de belasting te bepalen. De bestreden bepalingen hebben evenwel niet een dergelijke doelstelling. De loutere hoedanigheid van belastingplichtige volstaat niet om hun belang bij het beroep aan te tonen.

A.1.2. Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 5487 hebben de bestreden bepalingen wel degelijk tot doel de belastbare grondslag te beïnvloeden. Alle verzoekende partijen zijn belastingplichtigen die aan de personenbelasting of de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Bijgevolg doen zij van het vereiste belang bij de vernietiging blijken, vermits hun situatie door de bestreden bepalingen nadelig zou kunnen worden geraakt.

A.2.1. De Waalse Regering betwist tevens de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 5497. De vzw « Liga van belastingplichtigen » zou niet van het vereiste belang doen blijken. Het maatschappelijk doel dat de verzoekende partij blijkens haar statuten nastreeft, is niet van de verdediging van het algemeen belang te onderscheiden. Vervolgens toont de verzoekende partij niet aan dat haar maatschappelijk doel rechtstreeks en ongunstig door de bestreden bepalingen wordt geraakt. Ten slotte toont zij evenmin aan dat haar activiteiten concreet en duurzaam zijn en dat haar maatschappelijk doel bijgevolg daadwerkelijk wordt nagestreefd.

A.2.2. De vzw « Liga van belastingplichtigen » verwijst naar haar statuten, waaruit blijkt dat haar maatschappelijk doel erin bestaat de belangen van de belastingplichtigen te verdedigen. De bestreden bepalingen, die ertoe strekken aan de administratie een ruimere belastingbevoegdheid toe te kennen of de belastbare grondslag uit te breiden, raken de belangen van de belastingplichtigen en doen bijgevolg afbreuk aan het maatschappelijk doel van de verzoekende partij. Het invoeren van een nieuwe antimisbruikbepaling in het fiscaal recht beperkt een van de belangrijkste rechten die aan de belastingplichtigen zijn toegekend, namelijk de vrije keuze van de minst belaste weg en vormt een risico voor de rechtszekerheid, vermits die maatregel de fiscale gevolgen van de door de belastingplichtige verrichte handelingen onzekerder maakt. Bovendien blijkt uit de stukken die zij heeft overgelegd dat de verzoekende partij sinds haar oprichting in 2010 concrete en duurzame activiteiten heeft ontwikkeld met het oog op de verdediging van en de informatie aan de belastingplichtigen.

Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 5487

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 5487 vorderen de vernietiging van de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012. Zij voeren drie middelen aan.

A.3.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door het voormelde artikel 167, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet. De bestreden bepaling vervangt artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Het fiscale wettigheidsbeginsel, neergelegd in artikel 170, § 1, van de Grondwet, wordt geschonden doordat artikel 167 een omkering van de bewijslast in het nadeel van de belastingplichtige inhoudt. Uit het arrest nr. 188/2004 van 24 november 2004 volgt nochtans dat de bewijslast van het motief om belastingen te ontwijken bij de fiscale administratie ligt. De bestreden bepaling doet afbreuk aan het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg, vermits het enkele feit dat een belastingplichtige die zich met een bepaalde constructie aan het toepassingsgebied van een fiscale bepaling onttrekt, niet noodzakelijk op een (ongeoorloofde) belastingontwijking wijst. Met de nieuwe antimisbruikbepaling ligt de bewijslast van het ontwijkingsmotief, in strijd met het wettigheidsbeginsel, niet meer bij de fiscale administratie. Het lijkt te volstaan dat de administratie vaststelt dat de gekozen rechtshandeling tot een fiscaal voordeliger resultaat leidt dan een andere rechtshandeling die een economisch vergelijkbaar resultaat oplevert. Dan ontstaat een wettelijk vermoeden dat die eerste rechtshandeling uitsluitend werd gesteld om belastingen te ontwijken. Een echt bewijs van een intentioneel element, steunend op de objectieve gegevens van de zaak, is niet meer vereist. Bovendien is het herkwalficeren van rechtshandelingen door de fiscale administratie niet te verantwoorden in het licht van het wettigheidsbeginsel : het bepalen van de belastbare handelingen en van de belastbare grondslag is op grond van artikel 170 van de Grondwet uitsluitend aan de wetgever voorbehouden. Het komt dus geenszins aan de fiscale administratie toe om zelf de belastbare materie en de voorwaarden voor de belastbaarheid ervan te bepalen. Ten slotte zijn de verzoekende partijen van oordeel dat het bestreden artikel 167 onduidelijk is geformuleerd, zodat het niet voldoet aan het vereiste van helderheid en voorspelbaarheid van de fiscale norm dat voortvloeit uit artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992 schendt volgens de verzoekende partijen tevens het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, vermits de nieuwe antimisbruikbepaling niet op dezelfde manier zal worden toegepast. Er bestaat geen enkele waarborg dat een bepaald motief voor een rechtshandeling al dan niet door de fiscale administratie zal worden aanvaard. Een dergelijk, niet op objectieve factoren steunend verschil in behandeling van belastingplichtigen die zich in eenzelfde situatie bevinden, kan niet worden verantwoord. Bovendien impliceert de niet-inachtneming van het fiscale wettigheidsbeginsel meteen een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het door artikel 167 in het leven geroepen vermoeden dat de keuze voor de fiscaal meest voordelige rechtshandeling getuigt van een misbruik van de fiscale wet, is eveneens strijdig met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Volgens vaste rechtspraak van dat Hof houdt de keuze voor de minst belaste weg op zichzelf geen belastingontwijking in. Daarvoor is vereist dat het om een « volstrekt kunstmatige constructie » gaat.

A.3.3. In hun memorie van antwoord betogen de verzoekende partijen dat bezwaarlijk kan worden beweerd dat, gelet op de feitelijke omkering van de bewijslast, nog langer zou zijn voldaan aan de voorwaarde die het Grondwettelijk Hof in zijn rechtspraak betreffende de vroegere antimisbruikbepaling heeft gesteld, namelijk dat de fiscus het motief van de belastingontwijking door de belastingplichtige moet aantonen. Bovendien machtigt de nieuwe antimisbruikbepaling de fiscale administratie om zelf de belastbare materie vast te stellen.

Volgens de verzoekende partijen vormt de omkering van de bewijslast een inbreuk op artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, meer bepaald op het vermoeden van onschuld. De belastingplichtige wordt immers - weerlegbaar - schuldig bevonden aan het onrechtmatig kiezen van de minst belaste weg.

Vermits de grenzen van de herkwalficatie niet duidelijk in de nieuwe antimisbruikbepaling worden afgebakend, dient voorrang te worden gegeven aan de zienswijze van het Hof van Cassatie volgens welke de door de fiscale administratie in de plaats gestelde kwalificatie soortgelijke niet-fiscale rechtsgevolgen moet hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling.

De toepassing van de nieuwe antimisbruikbepaling voldoet volgens de verzoekende partijen geenszins aan de vereisten van voorspelbaarheid en rechtszekerheid. De toepassing ervan leidt bijgevolg tot willekeur.

A.4.1. De Ministerraad betoogt dat de verzoekende partijen ten onrechte ervan uitgaan dat het bestreden artikel 167 de bewijslast verlegt van de fiscale administratie naar de belastingplichtige : de initiële bewijslast berust nog steeds bij de fiscus. Overeenkomstig het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992, moet de administratie het objectieve element van het fiscale misbruik bewijzen. De administratie moet niet aantonen dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven is ingegeven. Dat was ook het geval onder de

gelding van het vroegere artikel 344, § 1. Als de administratie in die bewijsvoering slaagt, staat het aan de belastingplichtige om elementen aan te brengen die aantonen dat de rechtshandeling door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen is verantwoord. Ook onder de gelding van de vroegere regeling diende de belastingplichtige het tegenbewijs te leveren dat rechtmatige financiële en economische redenen voorhanden zijn die de keuze voor een bepaalde rechtshandeling verantwoorden. Wanneer de belastingplichtige er niet in slaagt dat bewijs te leveren, dan wordt de rechtshandeling geacht uitsluitend door fiscale beweegredenen te zijn ingegeven. Wanneer een misbruik is vastgesteld, moet de rechtshandeling overeenkomstig het laatste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, worden gheredefinieerd, zodat de toestand wordt hersteld alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. Het bestreden artikel 167 voert bijgevolg geen nieuwe belasting in, maar regelt de bewijsproblematiek in de gevallen waarin fiscaal misbruik wordt bewezen door de administratie. Aan de bestaande bepalingen die de fiscale grondslag en het tarief van de belasting regelen wordt volgens de Ministerraad niet geraakt.

In zoverre de verzoekende partijen beweren dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt geschonden doordat artikel 167 een discretionaire beoordelingsbevoegdheid aan de administratie verleent, merkt de Ministerraad op dat de bewoordingen van die bepaling er geen twijfel over laten bestaan dat de erin vervatte regeling imperatief is. Een eventuele ongelijke behandeling van belastingplichtigen kan bijgevolg niet aan de bestreden bepaling worden toegeschreven, maar enkel aan de concrete toepassing ervan. Geval per geval dient de administratie na te gaan of aan de belastingplichtige geen belastingvoordeel wordt toegekend waarin de wetgever niet heeft of niet heeft willen voorzien. Die concrete beoordeling staat onder toezicht van de fiscale rechter.

Vermits de bestreden bepaling geen nieuwe belasting invoert, dient de belastbare handeling of de belastbare grondslag niet nader te worden bepaald. Het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992 past enkel de bewijsregeling aan. Bij een eventuele herkwalificatie van de rechtshandeling zullen de fiscale regels worden toegepast die betrekking hebben op de rechtshandeling onder de nieuwe kwalificatie ervan.

A.4.2. In zijn memorie van wederantwoord benadrukt de Ministerraad dat van een omkering van de bewijslast geen sprake is. Zowel onder de gelding van de oude als van de nieuwe antimisbruikbepaling moet de administratie eerst aantonen dat een fiscale bepaling in het gedrang is gebracht, waarna de belastingplichtige het bewijs kan leveren dat - onder het oude stelsel - de gekozen kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften of dat - onder het nieuwe stelsel - zijn rechtshandelingen door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zijn ingegeven. Zowel in het oude als in het nieuwe stelsel wordt van de administratie niet verwacht dat zij aantoonst dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven is ingegeven (zijnde het subjectieve element van het fiscale misbruik). Zoals in de parlementaire voorbereiding wordt bevestigd, zou zulks voor de administratie op een onmogelijke bewijslast neerkomen.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen beweren, heeft de bestreden bepaling de fiscale administratie geenszins gemachtigd om de belastbare materie vast te stellen. De formulering van het nieuwe artikel 344, § 1, vierde lid, van het WIB 1992 is gebaseerd op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2006 inzake *Halifax* en zulks overeenkomstig het advies van de Raad van State. Het nieuwe artikel 344, § 1, kan niet als een algemene machtigingsbepaling worden beschouwd die de administratie zou toelaten bij algemene regel zelf de belastbare materie vast te stellen, doch leidt enkel tot een herstel van de belastbare grondslag en de belastingberekening, zodat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

A.5. De Waalse Regering is van oordeel dat de verzoekende partijen ten onrechte menen dat de nieuwe antimisbruikbepaling de bewijslast van de administratie naar de belastingplichtige verplaatst. Wanneer de administratie erin slaagt te bewijzen dat het om een fiscaal misbruik gaat, beschikt de belastingplichtige over de mogelijkheid aan te tonen dat de door hem gestelde rechtshandelingen zijn verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van belasting. Ook onder de gelding van het vroegere systeem vermocht de belastingplichtige zijn keuze voor een bepaalde rechtshandeling te verantwoorden, met name door het aanvoeren van financiële of economische behoeften. Overigens is het voor de administratie onmogelijk om een subjectief element bij de belastingplichtige te bewijzen. De Waalse Regering ziet dan ook niet in hoe het mechanisme van bewijs en tegenbewijs artikel 170, § 1, van de Grondwet zou schenden.

A.6. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door het voormelde artikel 168, van artikel 170 van de Grondwet en van artikel 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

Bij het bestreden artikel 168 wordt artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten omgevormd tot een antimisbruikbepaling, waarvan de vorm en de inhoud grotendeels vergelijkbaar zijn met die van artikel 344, § 1, van het WIB 1992. Die wijziging werkt tevens door in het Wetboek der successierechten, vermits krachtens artikel 106, tweede lid, van dat Wetboek, artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten *mutatis mutandis* van toepassing is.

Volgens de verzoekende partijen heeft de federale wetgever door het bestreden artikel 168 aan te nemen de bevoegdheidverdelende regels geschonden. Krachtens artikel 4, § 1, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 zijn de gewesten exclusief bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in dat artikel bedoelde belastingen te wijzigen. De nieuwe antimisbruikbepaling zal tot gevolg hebben dat rechtshandelingen die vroeger onbelast waren, thans wel worden belast. Het argument dat de antimisbruikbepalingen slechts bewijsmiddelen zijn en dus procedureregels waarvoor de federale wetgever bevoegd blijft, zolang hij kosteloos voor de dienst van de betrokken belastingen zorgt (artikel 5, §§ 3 en 4, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989) overtuigt geenszins. De verzoekende partijen wijzen in dat verband erop dat artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten is opgenomen in het hoofdstuk over de indeling van de rechten en de algemene heffingsregels en niet in het hoofdstuk over de bewijsmiddelen.

Ten aanzien van artikel 168 gelden volgens de verzoekende partijen dezelfde grondwettigheidsbezwaren als die welke zij in hun eerste middel ten aanzien van artikel 167 hebben uiteengezet.

A.7. De Ministerraad is van oordeel dat het bestreden artikel 168 noch de aanslagvoet, noch de heffingsgrondslag, noch de vrijstellingen van de successierechten wijzigt. Die bepaling voert evenmin een nieuwe belasting in, maar past alleen de bewijsregeling aan. Ook het oude artikel 344, § 1, van het WIB 1992 werd als een bewijsregel aangezien en niet als een maatregel die als een algemene machtiging kan worden beschouwd die de administratie zou toelaten zelf de belastbare materie vast te stellen. Bijgevolg heeft de federale wetgever door het bestreden artikel 168 aan te nemen de bevoegdheidverdelende regels in acht genomen. Voor het overige verwijst de Ministerraad naar wat hij bij de weerlegging van het eerste middel omtrent de juiste draagwijdte van de bestreden bepalingen heeft uiteengezet.

A.8. De Waalse Regering ziet niet in hoe het bestreden artikel 168 de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van bepaalde gewestbelastingen zou wijzigen. De nieuwe antimisbruikbepaling voert geen enkele nieuwe belasting in; zij wijzigt geen enkele heffingsgrondslag, tarief of vrijstelling. Het betreft een loutere procedureregeling die met de bewijsregeling verband houdt.

A.9. Het derde middel is afgeleid uit de schending, door het voormelde artikel 169, van artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, waarin het niet-retroactiviteitsbeginsel is vervat.

Uit het bestreden artikel 169 volgt volgens de verzoekende partijen dat ten aanzien van vennootschappen die een boekjaar hanteren dat niet met een kalenderjaar samenvalt, die bepaling retroactief van toepassing kan zijn op handelingen die werden gesteld vooraleer de wet werd bekendgemaakt.

A.10. De Ministerraad wijst erop dat uit artikel 360 van het WIB 1992 volgt dat er voor de belastingwet geen onherroepelijk vastgestelde toestanden bestaan voordat het aanslagjaar is afgesloten. Die regel wordt door het bestreden artikel 169 in acht genomen. Bovendien strekt de keuze van de wetgever om de inwerkingtreding te laten samenvallen met de aanvang van een belastbaar tijdperk ertoe de goede werking van de openbare dienst en de gelijkheid van de belastingplichtigen te waarborgen.

A.11. De Waalse Regering betoogt in hoofdorde dat het derde middel niet ontvankelijk is, vermits het Hof niet bevoegd is om een wetskrachtige norm aan artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek te toetsen.

In ondergeschikte orde is de Waalse Regering van oordeel dat de retroactieve werking van het bestreden artikel 169 wordt verantwoord door de zorg om het ondoeltreffende karakter van de vroegere antimisbruikbepaling te verhelpen en bijgevolg om fiscale fraude efficiënter te bestrijden.

Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 5497

A.12.1. De vzw « Liga van belastingplichtigen », verzoekende partij in de zaak nr. 5497, vordert de vernietiging van de artikelen 167 en 168 van de programmawet (I) van 29 maart 2012. Zij voert twee middelen aan.

A.12.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de bevoegdheidverdelende regels, neergelegd in artikel 170, in het bijzonder artikel 170, § 2, van de Grondwet, en in artikel 3, eerste lid, 4°, 5°, 6°, 7°, en 8°, en artikel 4, §§ 1 en 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

Met het bestreden artikel 167 regelt de federale wetgever de onroerende voorheffing, die een gewestelijke belasting is. Met het bestreden artikel 168 regelt de federale wetgever de registratierechten met een gewestelijk karakter en de successierechten. Artikel 168 is immers van toepassing op de successierechten ingevolge artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der successierechten. Krachtens artikel 170, § 2, van de Grondwet kunnen zulke maatregelen evenwel enkel door de decreetgever worden genomen, elk voor het gewest waarvoor hij bevoegd is en krachtens artikel 4, §§ 1 en 2, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 9°, vermelde gewestelijke belastingen te wijzigen. Bijgevolg vermocht de federale wetgever noch de onroerende voorheffing, noch de registratierechten met een gewestelijk karakter, noch de successierechten te regelen. De antimisbruikbepaling strekt ertoe de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen van die gewestelijke belastingen te wijzigen. Dat de bestreden regeling gevolgen heeft voor de vaststelling van de heffingsgrondslag, blijkt duidelijk uit het feit dat inkomsten die zonder de antimisbruikbepaling niet hadden kunnen worden belast, toch aan belasting kunnen worden onderworpen.

De bestreden bepalingen kunnen niet worden beschouwd als een regeling inzake het bewijs. Het gaat integendeel om bepalingen die aan de grond van het recht raken en die tot doel en tot gevolg hebben de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de vrijstellingen te wijzigen. Enkel aanvullend bevatten zij een bewijsregel die uitsluitend is bedoeld om de toepassing ervan in een concreet geval te waarborgen.

De vzw « Liga van belastingplichtigen » verwijst naar de arresten nrs. 188/2004, 26/2005 en 60/2005 van respectievelijk 24 november 2004, 2 februari 2005 en 16 maart 2005, waarin het Hof over de vroegere versie van artikel 344, § 1, van het WIB 1992 uitspraak heeft gedaan. Die rechtspraak kan te dezen niet dienstig worden aangevoerd : die arresten hebben geen betrekking op beroepen tot vernietiging, maar op prejudiciële vragen die geen verband hielden met een mogelijke schending van de bevoegdheidsverdeling tussen de federale Staat en de gewesten. Bovendien ging de prejudiciële vraag die het Hof bij zijn voormeld arrest nr. 60/2005 heeft beantwoord, uit van een onjuiste beoordeling van de draagwijdte van het vroegere artikel 344, § 1, van het WIB 1992. De motieven van dat arrest dienen te dezen dus niet naar analogie te worden toegepast.

Volgens de verzoekende vzw houdt de nieuwe antimisbruikbepaling geen wijziging in van de belastbare materie, waarvoor de federale wetgever bevoegd is. Die bepaling creëert immers geen enkel nieuw belastbaar feit.

A.12.3. In ondergeschikte orde betoogt de vzw « Liga van belastingplichtigen » dat, in de hypothese dat de bestreden antimisbruikbepaling enkel in een bewijsregeling zou voorzien, *quod non*, daarin een wettelijke fictie zou moeten worden gezien. Het invoeren van een dergelijke fictie inzake gewestelijke belastingen behoort tot de bevoegdheid van de gewesten. Zelfs de onjuiste kwalificatie van de bestreden regeling als een maatregel inzake bewijs zou bijgevolg de bevoegdheid van de federale wetgever niet kunnen verantwoorden.

A.13. De Ministerraad is van oordeel dat het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992 een loutere procedureregeling inzake vestiging van de belasting is die tot de bevoegdheid van de federale wetgever behoort. Hij verwijst in dat verband naar artikel 5, § 3, eerste zin, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989, naar de plaats van artikel 344, § 1, in het hoofdstuk over de bewijsmiddelen van de administratie en naar de voormelde arresten nrs. 188/2004, 26/2005 en 60/2005. Het gaat louter om een bewijsmiddel dat de administratie geval per geval kan toepassen en waarvan de toepassing leidt tot de niet-tegenwerpelijke aan de administratie van de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen die eenzelfde door de belastingplichtige gestelde verrichting tot stand brengt. Het doel ervan is fiscaal misbruik te bestrijden : wanneer het bestaan van een misbruik wordt aangetoond, wordt de verrichting gherdefinieerd, zodat de situatie wordt hersteld alsof er geen misbruik is geweest. Het is niet omdat een belastingplichtige door middel van een fiscale constructie aan belasting wenst te ontsnappen en dat de administratie zulk een misbruik kan aantonen, met een herdefiniëring tot

gevolg, dat de belastbare grondslag, vastgesteld door de door de belastingplichtige geschonden bepalingen, zou zijn gewijzigd. De nieuwe redactie van artikel 344, § 1, is nog steeds op een systeem van bewijs en van tegenbewijs gebaseerd. Met toepassing van het eerste lid van dat artikel moet de administratie eerst het bewijs leveren dat de keuze voor de rechtsvorm beantwoordt aan het begrip fiscaal misbruik dat in het tweede lid is gedefinieerd. De administratie moet uitsluitend het objectieve element van het misbruik aantonen. De administratie dient niet aan te tonen dat de keuze voor een bepaalde rechtsvorm door fiscale motieven is ingegeven, wat op een onmogelijke bewijslast zou neerkomen. In dat opzicht volgt de nieuwe redactie dezelfde logica als die van het vroegere artikel 344, § 1. Wanneer de administratie het aan haar opgelegde bewijs heeft geleverd, staat het aan de belastingplichtige aan te tonen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zijn verantwoord.

Volgens de Ministerraad is artikel 344, § 1, geen maatregel die de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen vaststelt. Overeenkomstig het vierde lid van dat artikel worden, indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig « hersteld » dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. De formulering van dat vierde lid is overigens geïnspireerd op het advies van de Raad van State, gegeven over het voorontwerp van programmawet waarin de algemene antimisbruikbepaling inzake btw is herschreven naar aanleiding van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2006 inzake *Halifax*.

A.14. De Waalse Regering ziet niet in hoe de bestreden federale bepalingen het aanslagtarief, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de registratierechten met een gewestelijk karakter, van de successierechten en van de onroerende voorheffing zouden wijzigen. De nieuwe antimisbruikbepalingen bevatten immers geen enkele regel ten gronde, maar zijn loutere procedureregels die ertoe strekken op concrete gevallen reeds bestaande fiscale regelgeving toe te passen. Die bepalingen voorzien in een mechanisme van bewijs en tegenbewijs. Wanneer het bewijs van het bestaan van fiscaal misbruik door de administratie wordt geleverd en wanneer de belastingplichtige niet erin slaagt aan te tonen dat de keuze van zijn rechtshandeling of rechtshandelingen door andere motieven dan de wil om belastingen te ontwijken is verantwoord, wordt de belastbare grondslag op zodanige wijze hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

De rechtspraak van het Hof over de vroegere antimisbruikbepaling blijft te dezen relevant. Zowel de vroegere als de huidige antimisbruikbepaling strekt ertoe aan de administratie bewijsmiddelen in fiscale aangelegenheden toe te kennen.

A.15. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door de artikelen 167 en 168, van artikel 170, § 1, van de Grondwet, waarin het fiscale wettigheidsbeginsel is neergelegd.

Volgens de vzw « Liga van belastingplichtigen » kunnen de bestreden artikelen 167 en 168 op tweeërlei wijze worden geïnterpreteerd. In een eerste interpretatie die bestaanbaar is met artikel 170, § 1, van de Grondwet, bestaat het nieuwe begrip « fiscaal misbruik » erin dat een belastingplichtige een handeling of een geheel van handelingen verricht die eenzelfde verrichting vormen met het oogmerk aan belasting te ontsnappen of de omvang ervan te beperken, zonder over een ander werkelijk motief te beschikken, door zich te plaatsen ofwel buiten het toepassingsgebied van de wet, ofwel binnen het toepassingsgebied van een uitzondering erop en zulks met schending van de doelstellingen die de wetgever duidelijk en bewust heeft nagestreefd. Wanneer zulk een fiscaal misbruik wordt vastgesteld, kan de administratie de precieze bepaling die op onrechtmatige wijze is vermeden of gebruikt, toepassen door daaraan een betekenis te geven die overeenstemt met de bij die bepaling nagestreefde doelstellingen. De draagwijdte van het begrip « fiscaal misbruik » hangt dan niet af van de invulling ervan door de uitvoerende of door de rechterlijke macht. In die interpretatie is het fiscale wettigheidsbeginsel niet geschonden.

In een tweede, « extensieve », interpretatie, die niet bestaanbaar is met het fiscale wettigheidsbeginsel, zou de administratie de belastbare grondslag, de belasting of de draagwijdte van een uitzondering op de wet kunnen vaststellen door de feiten te wijzigen op basis waarvan de belasting wordt vastgesteld. In dat geval zou er volgens de vzw « Liga van belastingplichtigen » sprake zijn van willekeur. Het enige criterium om de belasting te heffen, namelijk « alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden », maakt het immers niet mogelijk om op zekere wijze voor een andere handeling te kiezen. In die interpretatie zouden de bestreden bepalingen in strijd zijn met het fiscale wettigheidsbeginsel, vermits zij aan de uitvoerende of aan de rechterlijke macht de discretionaire beoordelingsbevoegdheid zouden toekennen om op autonome wijze te beslissen of er al dan niet moet worden belast.

A.16. De Ministerraad en de Waalse Regering verwijzen naar hetgeen zij bij de weerlegging van het eerste middel hebben uiteengezet. De bestreden bepalingen vestigen geenszins een belasting. De belasting bestaat, maar is op onrechtmatige wijze ontweken, zonder bewijs dat de handelingen die verrichtingen tot stand brengen die tot situaties leiden die vergelijkbaar zijn met die welke aan een belasting zijn onderworpen, door andere motieven zijn verantwoord dan de wil om belasting te ontwijken. Overigens houden de bestreden bepalingen geen maatregelen in waarbij de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen worden vastgesteld.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de situering ervan

B.1.1. De beroepen tot vernietiging hebben betrekking op de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, opgenomen in hoofdstuk 3 (« Strijd tegen de fiscale fraude ») van titel 9 (« Financiën »), die bepalen :

« Art. 167. Artikel 344, § 1, van [het] Wetboek [van de inkomstenbelastingen 1992], vervangen bij de wet van 28 juli 1992 en gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993, wordt vervangen als volgt :

‘ § 1. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1° een verrichting 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

2° een verrichting 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 en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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 ontwijken van inkomstenbelastingen.

Indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. '.

Art. 168. In artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gewijzigd bij de wetten van 30 maart 1994 en 24 december 2002, wordt § 2 vervangen als volgt :

‘ § 2. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 185 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoonbaar dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingschuldige door middel van de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1. een verrichting 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

2. een verrichting 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 en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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

Indien de belastingschuldige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. '.

Art. 169. Artikel 167 is van toepassing vanaf aanslagjaar 2013, alsmede op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de bepaling in artikel 167.

Artikel 168 is van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* ».

B.1.2. De bestreden artikelen 167 en 168 voeren een nieuwe « antimisbruikbepaling » in, zowel op het vlak van de inkomstenbelastingen (artikel 344, § 1, van het Wetboek van de

inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992)) als op dat van de registratierechten (artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten). De antimisbruikbepaling is tevens van toepassing inzake successierechten, aangezien op grond van artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der successierechten paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten *mutatis mutandis* van toepassing is.

B.2.1. De nieuwe antimisbruikbepaling waarin artikel 344, § 1, van het WIB 1992 voorziet, wordt in de parlementaire voorbereiding verantwoord door de vaststelling dat de vroegere bepaling niet op een doeltreffende wijze door de administratie kon worden toegepast, inzonderheid gelet op de rechtspraak van het Hof van Cassatie.

Om het vroegere artikel 344, § 1, te kunnen toepassen, moest de administratie bewijzen dat de belastingplichtige met de door hem gehanteerde juridische kwalificatie de bedoeling had om belastingen te ontwijken. Uit het tegenbewijs dat de belastingplichtige moest leveren, dat bestond in het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften, volgde dat er ook andere niet-fiscale motieven moesten bestaan voor de juridische kwalificatie. Indien de belastingplichtige niet in staat was dat tegenbewijs te leveren, kon de administratie tot herkwalificatie overgaan, maar volgens het Hof van Cassatie moest die nieuwe kwalificatie gelijksoortige rechtsgevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling of rechtshandelingen. Het was bovendien slechts de kwalificatie van de rechtshandeling die de administratie niet kon worden tegengeworpen en dus niet de rechtshandeling zelf. Daarom werd algemeen aangenomen dat het praktisch onmogelijk was om bij een herkwalificatie tot gelijksoortige rechtsgevolgen te komen, indien de verrichting tot stand was gekomen middels één akte. Aan één akte kan immers zelden meer dan één kwalificatie worden gegeven. Het vroegere artikel 344, § 1, kon dus niet worden toegepast, indien de rechtsgevolgen van de door de administratie in de plaats gestelde rechtshandeling verschillend waren van die van de rechtshandeling die de belastingplichtige had gesteld. Dat artikel kon echter van toepassing zijn om een geheel van afzonderlijke of opeenvolgende akten die kunstmatig waren opgesplitst te herdefiniëren in één verrichting die de partijen in werkelijkheid tot stand hadden gebracht (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, pp. 109-110).

B.2.2. Bij de invoering van de nieuwe antimisbruikbepaling werd tevens rekening gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« Het is een algemeen Europeesrechtelijk beginsel dat rechtsmisbruik verboden is. De toepassing van de regels van het Unierecht kan niet zo ver gaan dat misbruiken worden gedekt, met andere woorden transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelsverrichtingen, maar met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen op onrechtmatige wijze te verkrijgen (zie in die zin : HvJ, C-212/97, 9 maart 1999, *Centros*; HvJ, C-255/02, 21 februari 2006, *Halifax e.a.* en HvJ, C-126/10, 10 november 2011, *Foggia*).

In het licht van deze Europese rechtspraak en verwijzend naar de incorporatie van [de] Europeesrechtelijke misbruikdoctrine in artikel 1, § 10 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt in de rechtsleer een lans gebroken voor het herschrijven van de Belgische anti-misbruikregel [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, pp. 110-111).

B.2.3. In dezelfde parlementaire voorbereiding wordt nog vermeld dat « het gebruik van artikel 344, § 1, WIB 92 door de administratie een ultiem wapen betreft en enkel toegepast moet worden als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden » (*ibid.*, pp. 112-113).

B.2.4. Wat de mogelijke aanwending door de belastingplichtige van het beginsel « *in dubio contra fiscum* » betreft, verklaarde de minister van Financiën dat de nieuwe antimisbruikbepaling is bedoeld « als mogelijke maatregel nadat alle andere specifieke antimisbruikbepalingen zijn toegepast. Bij de toepassing ervan zal de administratie haar bewijsmiddelen moeten gebruiken om aan te tonen dat er sprake is van een fiscaal misbruik zoals het gedefinieerd is in dit nieuw ontwerp. Daartegen kan de belastingplichtige zijn tegenbewijs leveren. Deze procedure lijkt een voldoende garantie dat de administratie hiermee niet lichtzinnig zal omgaan en dat zij daarbij automatisch [met het voormelde beginsel] zal geconfronteerd worden » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, p. 70).

B.3. Bij zijn arresten nrs. 188/2004, 26/2005 en 60/2005 heeft het Hof vastgesteld dat artikel 344, § 1, van het WIB 1992, in zijn toenmalige redactie, ertoe strekt « 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).

Bij zijn arrest nr. 77/2006 van 17 mei 2006 heeft het Hof geoordeeld dat de mogelijkheid om een juridische verrichting te herkwalficeren waarin het toenmalige artikel 344, § 1, voorzag, de belastingadministratie in staat moet stellen ervoor te zorgen dat de belastingheffing wordt gegrond op de « normale » juridische kwalificatie van de verrichtingen tussen partijen (*Parl. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762-2, p. 37).

B.4.1. Het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992, zoals het door het bestreden artikel 167 is ingevoerd, strekt ertoe de in B.2.1 vermelde toepassingsproblemen op te lossen. Het 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 (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, p. 111).

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.

Het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992 bepaalt voortaan dat de niet-tegenwerpelijkheid betrekking heeft op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt. De niet-tegenwerpelijkheid betreft dus niet meer, zoals voorheen, de juridische kwalificatie van de akte. Het begrip « geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt » beoogt eveneens de kunstmatige opsplitsing van een verrichting in opeenvolgende akten die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking heeft en dus niet alleen indien zij binnen hetzelfde aanslagjaar vallen (*ibid.*, p. 113).

Het tweede lid geeft een definitie van « fiscaal misbruik » dat een objectief en een subjectief element omvat. Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige een

rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiest die hem toestaan zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van een bepaling van het WIB 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten. Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige die rechtshandeling of dat geheel van rechtshandelingen kiest met als enig doel het verkrijgen van een belastingvoordeel. De strijdigheid met de doelstellingen van die fiscale bepaling moet worden begrepen in het licht van het begrip « volstrekt kunstmatige constructie ». Daarvan is sprake wanneer de verrichting niet de economische doelstellingen onderliggend aan de betrokken fiscale bepaling nastreeft, geen verband houdt met de economische werkelijkheid of niet tegen commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt. Het gaat met andere woorden om rechtshandelingen die alleen worden uitgevoerd om belastingen te ontwijken. Dat subjectieve element dient niet door de fiscale administratie te worden vastgesteld om het bestaan van een fiscaal misbruik te bewijzen. Van de administratie wordt dus niet gevraagd aan te tonen dat de keuze voor de handeling uitsluitend door fiscale motieven is bepaald. Dat zou voor de administratie op een onmogelijke bewijslast neerkomen (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, pp. 113-114).

Het derde lid regelt het stelsel van het tegenbewijs voor de belastingplichtige. Naar luid van het eerste lid moet de administratie eerst het bewijs leveren dat de keuze van de rechtshandelingen aan de definitie van fiscaal misbruik beantwoordt (objectief element). De belastingplichtige kan dan het bewijs aanbrengen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven dan het ontwijken van het betalen van inkomstenbelastingen zijn verantwoord (subjectief element). Het toepassingsgebied van artikel 344, § 1, van het WIB 1992 strekt zich echter uit tot toestanden waar de « niet-fiscale » motieven zodanig verwaarloosbaar zijn dat de verrichting onmogelijk lijkt als er geen rekening met de fiscale motieven wordt gehouden (*ibid.*, pp. 114-115).

Het vierde lid bepaalt dat, wanneer de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige in overeenstemming kan brengen met het doel van de betrokken wetsbepaling. De belastbare grondslag en de belastingberekening worden dan zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden (*ibid.*, pp. 115-116).

B.4.2. Het nieuwe artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, zoals het door het bestreden artikel 168 is ingevoerd, is, wat de eerste drie leden ervan betreft, een overname *mutatis mutandis* van de eerste drie leden van het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992.

In het vierde lid van dat nieuwe artikel 18, § 2, zijn, ten opzichte van het vierde lid van artikel 344, § 1, van het WIB 1992, de woorden «de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat » weggelaten.

B.4.3. Het nieuwe artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten is krachtens artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der successierechten, *mutatis mutandis* van toepassing inzake successierechten.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.5.1. De Waalse Regering betwist de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 5487, vermits de verzoekende partijen niet van het vereiste belang zouden doen blijken.

B.5.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.5.3. In hun hoedanigheid van belastingplichtigen kunnen de verzoekende partijen in de zaak nr. 5487 door de bestreden bepalingen rechtstreeks en ongunstig in hun situatie worden geraakt, zodat zij van het vereiste belang doen blijken.

De exceptie wordt verworpen.

B.6.1. De Waalse Regering betwist de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 5497, vermits de vzw « Liga van belastingplichtigen » niet van het vereiste belang zou doen blijken.

B.6.2. Wanneer een vereniging zonder winstoogmerk die niet haar persoonlijk belang aanvoert, voor het Hof optreedt, is vereist dat haar maatschappelijk doel van bijzondere aard is en, derhalve, onderscheiden van het algemeen belang; dat zij een collectief belang verdedigt; dat haar maatschappelijk doel door de bestreden norm kan worden geraakt; dat ten slotte niet blijkt dat dit maatschappelijk doel niet of niet meer werkelijk wordt nagestreefd.

B.6.3. Uit de statuten van de vzw « Liga van belastingplichtigen » blijkt dat haar maatschappelijk doel erin bestaat de belangen van de belastingplichtigen te verdedigen. Het collectief belang dat zij verdedigt kan door de bestreden bepalingen worden geraakt. Bovendien blijkt uit de stukken die zij heeft overgelegd dat haar maatschappelijk doel werkelijk wordt nagestreefd.

De exceptie wordt verworpen.

Ten aanzien van de middelen

B.7. In de zaak nr. 5487 voeren de verzoekende partijen drie middelen aan. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden artikelen 167 en 168, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden artikel 168, van de bevoegdheidverdelende regels, neergelegd in artikel 170 van de Grondwet en in artikel 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de Bijzondere Financieringswet). Het derde middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden artikel 169, van artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek.

B.8.1. De Waalse Regering betwist de ontvankelijkheid van het derde middel, vermits het Hof niet bevoegd is om een wetskrachtige norm aan artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek te toetsen.

B.8.2. Krachtens artikel 142 van de Grondwet en artikel 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 is het Hof bevoegd om de overeenstemming te toetsen van wetskrachtige normen met de regels die de bevoegdheden verdelen tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten, alsmede de bestaanbaarheid ervan met de artikelen van

titel II (« De Belgen en hun rechten ») en de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet. Artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek behoort niet tot de bepalingen of de regels waaraan het Hof vermag te toetsen.

Het derde middel in de zaak nr. 5487 is niet ontvankelijk.

B.9. In de zaak nr. 5497 voert de verzoekende partij twee middelen aan. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden artikelen 167 en 168, van de bevoegdheidverdelende regels, neergelegd in artikel 170, in het bijzonder artikel 170, § 2, van de Grondwet, en in artikel 3, eerste lid, 4°, 5°, 6°, 7° en 8°, en artikel 4, §§ 1 en 2, van de Bijzondere Financieringswet. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden artikelen 167 en 168, van artikel 170, § 1, van de Grondwet.

B.10. Het onderzoek van de overeenstemming van de bestreden bepalingen met de bevoegdheidverdelende regels moet in beginsel het onderzoek van de bestaanbaarheid ervan met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie voorafgaan.

B.11. Het Hof onderzoekt de middelen in onderstaande volgorde :

- de middelen afgeleid uit de schending van de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de federale Staat en de gewesten (tweede middel in de zaak nr. 5487 en eerste middel in de zaak nr. 5497);

- de middelen afgeleid uit de schending van artikel 170, § 1, van de Grondwet (eerste middel in de zaak nr. 5487 en tweede middel in de zaak nr. 5497);

- het middel afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet (eerste middel in de zaak nr. 5487).

Wat de bevoegdheidverdelende regels betreft

B.12.1. Het tweede middel in de zaak nr. 5487 is afgeleid uit de schending, door het bestreden artikel 168, van artikel 170 van de Grondwet en van artikel 4, § 1, van de

Bijzondere Financieringswet. Bij het bestreden artikel 168 is artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten omgevormd tot een antimisbruikbepaling, waarvan de vorm en de inhoud grotendeels vergelijkbaar zijn met die van artikel 344, § 1, van het WIB 1992. Die wijziging werkt tevens door in het Wetboek der successierechten, vermits krachtens artikel 106, tweede lid, van dat Wetboek artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten *mutatis mutandis* van toepassing is. Door artikel 168 aan te nemen, zou de federale wetgever de bevoegdheidverdelende regels hebben geschonden, vermits krachtens artikel 4, § 1, van de Bijzondere Financieringswet de gewesten exclusief bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in dat laatstgenoemde artikel bedoelde belastingen te wijzigen.

B.12.2. Het eerste middel in de zaak nr. 5497 is afgeleid uit de schending, door de bestreden artikelen 167 en 168, van artikel 170, in het bijzonder paragraaf 2 ervan, van de Grondwet, van artikel 3, eerste lid, 4°, 5°, 6°, 7° en 8°, en artikel 4, §§ 1 en 2, van de Bijzondere Financieringswet. Artikel 167 zou betrekking hebben op de onroerende voorheffing, die een gewestelijke belasting is. Met artikel 168 zou de federale wetgever de registratierechten met een gewestelijk karakter en de successierechten hebben geregeld. Krachtens artikel 170, § 2, van de Grondwet zouden zulke maatregelen evenwel enkel door de decreetgever kunnen worden genomen, voor het gewest waarvoor hij bevoegd is, en krachtens artikel 4, §§ 1 en 2, van de Bijzondere Financieringswet zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 9°, vermelde gewestelijke belastingen te wijzigen. Bijgevolg zou de federale wetgever noch de onroerende voorheffing, noch de registratierechten met een gewestelijk karakter, noch de successierechten vermogen te regelen. De antimisbruikbepaling zou evenwel ertoe strekken de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen van die gewestelijke belastingen te wijzigen.

B.12.3. De verzoekende partijen zijn in essentie van oordeel dat de federale wetgever, door de bestreden artikelen 167 en 168 aan te nemen, de voormelde bevoegdheidverdelende regels zou hebben geschonden, vermits hij aldus de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen waarin met betrekking tot een aantal gewestelijke belastingen is voorzien, zou hebben geregeld.

B.13.1. Artikel 170, § 2, van de Grondwet bepaalt :

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

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

Krachtens die bepaling beschikken de gemeenschappen en de gewesten over een eigen fiscale bevoegdheid, behoudens wanneer de wet uitzonderingen heeft bepaald of nadien bepaalt waarvan de noodzakelijkheid wordt aangetoond.

B.13.2. Artikel 3, eerste lid, van de Bijzondere Financieringswet bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

4° het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners;

5° de onroerende voorheffing;

6° het registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het registratierecht op :

a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;

b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen *745quater* en *745quinquies* van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldeheid is;

8° het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen;

[...] ».

B.13.3. Artikel 4, §§ 1 en 2, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« § 1. De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9° bedoelde belastingen te wijzigen.

§ 2. De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting te wijzigen. Het federaal kadastraal inkomen kunnen ze echter niet wijzigen. Het gezamenlijk beheer van de gegevens van de patrimoniale documentatie gebeurt bij wege van een samenwerkingsakkoord zoals bedoeld in artikel 92*bis*, § 3 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen ».

B.13.4. Artikel 5, § 3, eerste lid, eerste zin, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest ».

Artikel 5, § 4, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren ».

B.14.1. De artikelen 3, 4 en 5 van de Bijzondere Financieringswet kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder het successierecht en de opgesomde registratierechten. De gewesten zijn tevens bevoegd om de aanslagvoet, de vrijstellingen en sedert 1 januari 2002 ook de heffingsgrondslag van de onroerende voorheffing te wijzigen. Het federaal kadastraal inkomen kunnen ze echter niet wijzigen.

B.14.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, die de Bijzondere Financieringswet heeft gewijzigd, blijkt dat de « dienst van de

belasting » betrekking heeft op de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.14.3. De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag (« de heffingsgrondslag »), die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend.

B.15.1. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de nieuwe antimisbruikbepaling, zoals de vroegere, een bewijsmiddel van de administratie is en dat het om een « systeem van bewijs en tegenbewijs » gaat (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, pp. 111-112). In een eerste fase moet de administratie aantonen dat er een fiscaal misbruik is (objectief element). Dat bewijs moet worden geleverd aan de hand van vermoedens of de andere in artikel 340 van het WIB 1992 bedoelde bewijsmiddelen. Het gaat om bewijsmiddelen van gemeen recht, met uitzondering van de eed (*ibid.*, pp. 113-114). Vervolgens kan de belastingplichtige bewijzen dat andere motieven dan het ontwijken van belastingen zijn rechtshandelingen verantwoordden (subjectief element). Indien hij daarin niet slaagt, kan de fiscus de belasting heffen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, p. 10).

B.15.2. Ook al heeft de voormelde parlementaire voorbereiding inzonderheid betrekking op het bestreden artikel 167 (inkomstenbelastingen), toch maakt de grotendeels identieke formulering van het bestreden artikel 168 (registratie- en successierechten) het mogelijk daarop dezelfde overwegingen toe te passen.

B.15.3. De omstandigheid dat ingevolge de toepassing van de antimisbruikbepaling een bepaalde verrichting aan een belastingheffing kan worden onderworpen, leidt niet tot de conclusie dat de bestreden maatregel de aanslagvoet, de belastbare grondslag (« heffingsgrondslag ») en de vrijstellingen van bepaalde gewestelijke belastingen zou hebben geregeld. De antimisbruikbepaling is immers een procedureregule met betrekking tot de bewijsvoering, zoals in de in B.15.1 vermelde parlementaire voorbereiding herhaaldelijk is

benadrukt, 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 (voormeld artikel 5, § 3, eerste lid, van de Bijzondere Financieringswet).

B.15.4. Het voorgaande wordt niet ontkracht door het feit dat het nieuwe artikel 18, § 2, zoals het door het bestreden artikel 168 is vervangen, in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten is opgenomen in het hoofdstuk met als opschrift « Indeling van rechten en algemene heffingsregels » en niet in het hoofdstuk met als opschrift « Bewijsmiddelen ». De loutere indeling van een bepaling in een bepaald hoofdstuk met een bepaald opschrift is op zich niet doorslaggevend om de exacte draagwijdte van die bepaling te duiden.

Te dezen geldt zulks des te meer, nu artikel 344, § 1, van het WIB 1992 wel is opgenomen in hoofdstuk IV (« Bewijsmiddelen van de administratie »), dat deel uitmaakt van titel VII (« Vestiging en invordering van de belastingen ») van dat Wetboek. Ook artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der successierechten, waarbij artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten *mutatis mutandis* van toepassing wordt verklaard, is in het Wetboek der successierechten in de afdeling « Bewijsmiddelen van gemeen recht » van het hoofdstuk « Bewijsmiddelen » opgenomen.

B.15.5. Uit wat voorafgaat volgt dat de federale wetgever, door de bestreden artikelen 167 en 168 aan te nemen, de in de middelen vermelde bevoegdheidverdelende regels niet heeft geschonden.

B.16. Rekening houdend met hetgeen is vermeld in B.15.3 zijn het tweede middel in de zaak nr. 5487 en het eerste middel in de zaak nr. 5497 niet gegrond.

Wat het fiscale wettigheidsbeginsel betreft

B.17.1. Het eerste middel in de zaak nr. 5487 is afgeleid uit de schending, door het bestreden artikel 167, van onder meer artikel 170, § 1, van de Grondwet, waarin het fiscale wettigheidsbeginsel is neergelegd. Dat beginsel zou zijn geschonden doordat artikel 167 een

omkering van de bewijslast in het nadeel van de belastingplichtige met zich zou meebrengen en doordat artikel 167 het de administratie mogelijk zou maken rechtshandelingen te herdefiniëren, terwijl het uitsluitend aan de wetgever zou toekomen om de belastbare handelingen en de belastbare grondslag te bepalen.

B.17.2. Het tweede middel in de zaak nr. 5497 is afgeleid uit de schending, door de bestreden artikelen 167 en 168, van het fiscale wettigheidsbeginsel waarin artikel 170, § 1, van de Grondwet voorziet, wanneer de bestreden bepalingen aldus zouden worden geïnterpreteerd dat de administratie de belastbare grondslag, de belasting of de uitzonderingen zou kunnen vaststellen door de feiten te wijzigen op basis waarvan de belasting wordt vastgesteld. Volgens die interpretatie zouden de bestreden bepalingen strijdig zijn met het fiscale wettigheidsbeginsel, vermits zij aan de uitvoerende of aan de rechterlijke macht de discretionaire beoordelingsbevoegdheid zouden toekennen om autonoom te beslissen of er al dan niet dient te worden belast.

B.18. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

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

Die bepaling drukt het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken uit, dat vereist dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald, opdat geen enkele belasting kan worden geheven zonder de instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Tot de wezenlijke bestanddelen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.19. De bestreden bepalingen doen niet alleen geen afbreuk aan het beginsel dat de belastingplichtige de minst belaste weg mag kiezen, en zulks ondanks de grenzen die daaraan worden gesteld (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, p. 69) zonder dat beginsel fundamenteel aan te tasten (*ibid.*, DOC 53-2081/001, p. 111), maar de toepassing van die bepalingen is ook aan verschillende strikte voorwaarden onderworpen.

B.20.1. Allereerst is vereist dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, is bedoeld om aan de belasting te ontsnappen.

B.20.2. Bovendien wordt in de nieuwe antimisbruikbepaling, in tegenstelling tot de vroegere, een definitie van « fiscaal misbruik » gegeven, waarvan de draagwijdte in B.4 is aangegeven.

Hoewel de bestreden bepalingen verschillend zijn geformuleerd wat betreft de objectieve en de subjectieve voorwaarde van het fiscale misbruik, blijkt in dat opzicht uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet voldoende dat de wetgever eenzelfde betekenis heeft willen geven aan die voorwaarden, ongeacht het feit dat de verrichting tot gevolg heeft dat men aan de toepassing van de betrokken fiscale bepaling ontsnapt of aanspraak maakt op een belastingvoordeel dat bij die laatste wordt toegekend.

B.20.3. Wat het subjectieve element van het fiscale misbruik betreft, blijkt bovendien zowel uit de bewoordingen als uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen dat, om als fiscaal misbruik te worden aangemerkt, de verrichting uitsluitend moet zijn gemotiveerd door de zorg de belasting te ontwijken of dat op een dermate essentiële wijze moet 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 (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, pp. 114-115).

Daartoe wordt in een stelsel van bewijs en tegenbewijs voorzien (B.4. en B.15).

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 doorslaggevende, 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 ten genoegte van recht 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 niet om een omkering van de bewijslast, maar om een aanpassing ervan.

B.20.4. Wat de mogelijkheid voor de administratie betreft om, wanneer de belastingplichtige niet in het tegenbewijs slaagt, diens fiscale toestand te herzien (B.4), vermeldt de memorie van toelichting, wat het bestreden artikel 167 betreft :

« In zijn advies nr. 50 883/1, verwijst de Raad van State naar de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie waaruit valt af te leiden dat het legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Grondwet vereist dat de wet duidelijk aangeeft aan welke objectieve criteria de herkwalificatie dient te beantwoorden of op welke wijze de belastbare handeling in geval van vastgestelde belastingontwijking door de administratie moet worden gedefinieerd en dat de wetgever met andere woorden de grenzen van de herkwalificatie voldoende afbakt. Hieruit volgt dat de in het voorgelegde ontwerp gegeven verduidelijking aangaande de mogelijkheid tot herkwalificatie door de administratie een niet voldoende aan de vereisten van artikel 170 van de Grondwet beantwoordende begrenzing van de mogelijkheid tot herkwalificatie uitmaakt. Om hieraan tegemoet te komen verwijst de Raad naar zijn advies van 4 mei 2006, nr. 40 372/1/2/3/4 dat werd uitgebracht over de bepalingen betreffende de anti-misbruikmaatregel inzake belasting over de toegevoegde waarde » (*ibid.*, pp. 115-116).

In B.15 is vastgesteld dat de nieuwe antimisbruikbepaling een procedureregule 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.

B.21.1. Wat het objectieve element van het fiscale 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.

Bovendien dient het aldus beschreven gevolg van de verrichting in strijd te zijn met de doelstellingen die met de betrokken fiscale bepaling worden nagestreefd, en niet alleen maar vreemd te zijn aan dergelijke doelstellingen.

Zodoende vormt de bestreden maatregel geen algemene machtigingsbepaling die de administratie toestaat bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen, maar is hij een bewijsmiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen.

Het grondwettelijke wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist 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.21.2. Wanneer de belastingadministratie het bestaan aantoonst van het objectieve element van fiscaal misbruik, in de zin van de artikelen 344, § 1, en 18, § 2, kan zij de strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling echter enkel 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.

B.21.3. Uit wat voorafgaat volgt dat de bestreden artikelen 167 en 168 het fiscale wettigheidsbeginsel niet schenden.

B.22. Het eerste middel in de zaak nr. 5487, in zoverre het uit de schending van artikel 170, § 1, van de Grondwet is afgeleid, en het tweede middel in de zaak nr. 5497 zijn niet gegrond.

Wat het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken betreft

B.23. Het eerste middel in de zaak nr. 5487 is tevens afgeleid uit de schending, door het bestreden artikel 167, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.24. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

B.25. Het komt de wetgever toe maatregelen te nemen die ertoe strekken belastingontwijking tegen te gaan en ze 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.

B.26.1. Volgens de verzoekende partijen zou het nieuwe artikel 344, § 1, van het WIB 1992 het gelijkheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden schenden, vermits dat artikel 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. Bovendien zou de niet-inachtneming van het fiscale wettigheidsbeginsel meteen een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie impliceren.

B.26.2. Nu de bestreden maatregel het fiscale wettigheidsbeginsel niet schendt, is de grief, in zoverre hij is afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel doordat het fiscale wettigheidsbeginsel niet in acht zou zijn genomen, niet gegrond.

B.26.3. In zoverre de grief van de verzoekende partijen betrekking heeft op een eventueel verschil in behandeling dat uit de toepassing, in een concreet geval, van de bestreden maatregel zou volgen, dient te worden vastgesteld dat een dergelijk verschil in behandeling van belastingplichtigen niet aan de bestreden wetskrachtige norm toe te schrijven zou zijn, vermits die norm op dezelfde wijze van toepassing is op alle belastingplichtigen die onder het toepassingsgebied ervan vallen.

Het middel dat tegen de toepassing *in concreto*, door de administratie, van de bestreden norm is gericht, is bijgevolg niet ontvankelijk, vermits het Hof niet bevoegd is om zich uit te

spreken over een mogelijk verschil in behandeling dat niet uit de bestreden norm, maar uit de toepassing ervan voortvloeit.

B.26.4. Overigens staat het aan de bevoegde rechter om, in een concreet geval, te beoordelen of de antimisbruikbepaling met naleving van, onder meer, het gelijkheidsbeginsel is toegepast.

B.26.5. Voor het overige is de bestreden maatregel, in het licht van de door de wetgever nagestreefde doelstelling om fiscaal misbruik tegen te gaan, niet zonder redelijke verantwoording.

B.26.6. Uit wat voorafgaat volgt dat het bestreden artikel 167 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet schendt.

B.27. In zoverre het uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet is afgeleid, is het eerste middel in de zaak nr. 5487 niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen, rekening houdend met wat in B.15.3 is vermeld.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 30 oktober 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt