

Rolnummers 3113 en 3114
Arrest nr. 26/2005 van 2 februari 2005

A R R E S T

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

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij twee vonnissen van 27 oktober 2004 in zake respectievelijk de c.v.a. Jopo België en de n.v. Hedra Holding tegen de Belgische Staat en de Administratie der directe belastingen, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 2 november 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 344, § 1, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren [1997, 1998, 1999 en 2000], in strijd met artikel 170, § 1, van de Grondwet 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 ? »

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 3113 en 3114 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Op 23 november 2004 hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J. Spreutels, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen een arrest van onmiddellijk antwoord te wijzen.

De bepalingen van voormelde bijzondere wet met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege betwisten de op hun naam gevestigde aanslagen in de roerende voorheffing voor verschillende aanslagjaren in de periode 1997 tot 2000. 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 vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. In hun conclusies die werden opgesteld met toepassing van artikel 72 van de organieke wet op het Arbitragehof, hebben de rechters-verslaggevers opgemerkt dat het Hof in het arrest nr. 188/2004 gelijklopende vragen heeft beantwoord.

A.2. Er werd geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om een memorie met verantwoording in te dienen.

- 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 ontwikkelingsmechanismen 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 ontwikkelingsmotief 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 aantoont 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 vraag dient 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 2 februari 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts