



TAX & PRIVATE EQUITY

Inwerkingtreding algemene antimisbruikmaatregel: cassatie wijst standpunt fiscus af!

10/03/2022 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Sinds de invoering van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling woedt een hevige discussie over de inwerkingtreding van deze bepaling. Deze discussie werd recent beslecht door het Hof van Cassatie in het voordeel van de belastingplichtige. Het Hof van Cassatie oordeelde dat de belastingadministratie de nieuwe algemene antimisbruikbepaling niet kan toepassen op een geheel van rechtshandelingen waarbij bepaalde van die rechtshandelingen reeds plaatsvonden vóór de inwerkingtreding van deze bepaling (Cassatie 25 november 2021, F.20.0058.N).

Nieuwe algemene antimisbruikbepaling

Vanuit de vaststelling dat de oude antimisbruikbepaling door de belastingadministratie niet op een efficiënte manier kon worden toegepast en rekening houdend met de Europese ontwikkelingen inzake fiscaal misbruik vernieuwde de wetgever de tekst van de algemene antimisbruikbepaling voorzien in artikel 344, §1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (artikel 344, §1 WIB92). De nieuwe tekst moet de administratie in staat stellen rechtsmisbruik op een efficiënte manier aan te pakken zonder evenwel de **rechtszekerheid** en het principe van de **vrije keuze van de minst belaste weg** fundamenteel aan te tasten.

De contouren van de algemene antimisbruikbepaling zijn scherp afgelijnd. Het bepalen van de belastbare materie en grondslag komt uitsluitend toe aan de wetgever op basis van het **legaliteitsbeginsel**. De algemene antimisbruikbepaling is louter een **bijzondere procedurereg**el met betrekking tot de bewijsvoering die het mogelijk maakt voor de administratie om de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen; verder kan deze bepaling niet gaan.

Inwerkingtreding

Ook over de inwerkingtreding van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling is de wetgever duidelijk geweest. De **overgangsbepaling** voorziet dat de nieuwe tekst van artikel 344, §1 WIB92 van toepassing is vanaf aanslagjaar 2013, alsmede op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad (d.i. 6 april 2012) en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. De laatste zinsnede is bedoeld voor vennootschappen die anders dan per kalenderjaar boekhouden.

Desalniettemin heeft de inwerkingtreding van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling in de fiscale praktijk al voor heel wat **discussie** gezorgd, in het bijzonder met betrekking tot het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt. De belastingadministratie staat ter zake lijnrecht tegenover de meerderheid van de rechtspraak en rechtsleer.

De **belastingadministratie** stelt dat de nieuwe algemene antimisbruikbepaling kan worden toegepast indien **de laatste rechtshandeling**, die deel uitmaakt van het geheel van rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt, wordt gesteld vanaf het belastbaar tijdperk van aanslagjaar 2013 of, voor vennootschappen die een gebroken boekjaar voeren, vanaf het belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012. Dit standpunt ligt in lijn met wat de minister van Financiën heeft gesteld tijdens de parlementaire werkzaamheden (*Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-2081/016, 70-71).

De **meerderheid van de rechtspraak en rechtsleer** treedt deze zienswijze van de administratie echter niet bij. Op basis van de **letterlijke bewoordingen van de overgangsbepaling** kan de huidige algemene antimisbruikbepaling alleen worden toegepast op een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand wanneer *alle* rechtshandelingen na voormelde inwerkingtreding worden gesteld. Er wordt in de overgangsbepaling immers geen gewag gemaakt van de "laatste rechtshandeling" zoals vooropgesteld door de belastingadministratie.

Hof van Cassatie 25 november 2021

Met een recent arrest van 25 november 2021 heeft het Hof van Cassatie nu een einde gemaakt aan voormelde discussie. Het pleit werd beslecht in het voordeel van de belastingplichtige, en de rechtszekerheid.

De opvatting van de belastingadministratie dat enkel de laatste rechtshandeling van het geheel van rechtshandelingen moet zijn gesteld vanaf het belastbaar tijdperk van aanslagjaar 2013 (of aanslagjaar 2012 in geval van een gebroken boekjaar) om binnen het temporeel toepassingsgebied van artikel 344, §1 WIB92 te vallen, berust volgens het Hof op een **onjuiste rechtsopvatting** die bijgevolg faalt naar recht.

Het Hof van Cassatie benadrukt dat **alle rechtshandelingen** die als geheel eenzelfde verrichting tot stand brengen, moeten zijn gesteld vanaf het belastbaar tijdperk van aanslagjaar 2013 of, voor vennootschappen die een gebroken boekjaar voeren, vanaf het belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012. De bewoordingen van de overgangsbepaling zijn ter zake duidelijk.

Daarenboven stelt het Hof van Cassatie dat er geen schending voorligt van **artikel 2 Oud Burgerlijk Wetboek**, en dat er evenmin sprake is van een miskennis van het **algemeen rechtsbeginsel van de niet-terugwerkende kracht van een wet**. Het is de wetgever immers toegelaten hiervan af te wijken. Met betrekking tot de werking in de tijd van artikel 344, §1 WIB92 voert de overgangsbepaling zulke uitzondering in.

Oude holdingstructuren buiten vizier artikel 344, §1 WIB92

Met de uitspraak van het Hof van Cassatie is nu duidelijkheid over een felbevochten aspect van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling. Werd het fiscaal misbruik tot stand gebracht door een geheel van rechtshandelingen dan moeten alle rechtshandelingen na de inwerkingtreding van de nieuwe algemene rechtsmisbruikbepaling zijn gesteld opdat de belastingadministratie artikel 344, §1 WIB92 kan toepassen. Dit beperkt het toepassingsgebied van artikel 344, §1 WIB92 belangrijk. Zo vallen kapitaalverminderingen in holdings opgericht voor de inwerkingtreding (zogenaamde 'oude holdingstructuren') buiten het vizier van artikel 344, §1 WIB92, ook wanneer de kapitaalverminderingen plaatsvinden na de inwerkingtreding.

Anouck Sandra & Elien Rousseuw