
RECHTSMISBRUIK IN INKOMSTENBELASTINGEN EN BTW

Henri Vandebergh

Jubel.be, 4 november 2019

Over rechtsmisbruik in het fiscaal recht is al heel wat te doen geweest. Er zijn massa's boeken over geschreven. Er zijn duizenden bladzijden literatuur aan besteed.

I. Situering van het begrip 'rechtsmisbruik'

1. Rechtsmisbruik is een begrip dat de vele fiscalisten een beetje tegen de borst zal stuiten. Wij zijn immers geschoold vanuit oude beginselen die reeds heel wat jaren bestaan en die teruggaan tot in de eerste helft van de twintigste eeuw, nl. dat het fiscaal recht van openbare orde is en van strikte interpretatie en strikte toepassing. Dit betekent dat het fiscaal recht geïnterpreteerd wordt volgens de letterlijke tekst van de wet en dat men geen rekening houdt met de bedoeling van de wetgever. Dat zou immers ingaan tegen het legaliteitsbeginsel dat vastligt in artikel 170 van de Grondwet. Als men zou rekening houden met het doel en de strekking van de wet, dan gaat men aan de tekst van de wet voorbij en dat zou dan ingaan tegen de regel uit de Grondwet dat geen belastingen mogen geheven worden dan krachtens een wet. Daarom dat men ook de letterlijke tekst van de wet voorstond.

Deze principes zijn jaren gehandhaafd en onveranderd gebleven. Het Hof van Cassatie heeft deze principes steeds ondersteund en heeft o.m. gesteld dat iedereen een rechtmatige keuze kan maken voor de minst belaste weg. Dat houdt dus in dat men wettelijk aan belastingontwijking mag doen.

Het Hof van Cassatie heeft deze rechtspraak regelmatig herhaald, beginnende vanaf het Brepols-arrest van 6 juni 1961. Hierin is gesteld (vrij vertaald) dat er geen sprake is van verboden simulatie, noch van fiscale fraude, wanneer, om te genieten van een gunstiger belastingregime, de partijen, gebruik makend van hun vrijheid van overeenkomsten, evenwel zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, aktes opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaardden, zelfs indien de vorm ervan niet de meest normale is.

In latere arresten voegde het Hof van Cassatie hier nog aan toe dat er geen sprake kan zijn van verboden simulatie als handelingen er enkel en alleen toe strekken de belastingdruk te verminderen (Cass. 22 maart 1990, *JDF* 1990,116). Over deze rechtspraak is heel wat te doen geweest, maar telkens kwam het erop neer dat men een vrije keuze had zijn handelingen zo in te richten dat men geen of zo weinig mogelijk belastingen betaalde, zelfs al waren de handelingen dan niet de meest normale.

De enige voorwaarde die gesteld werd, was dat men alle consequenties van zijn handelingen moest ondergaan, wat in de praktijk voor velen evenwel niet altijd even gemakkelijk bleek te zijn.

De fiscus heeft zich hieraan gestoord en heeft jaren aan een stuk geprobeerd deze rechtspraak te doorboren, maar dit is telkens op een sissier afgelopen. Derhalve heeft men beroep gedaan op de wetgever en uiteindelijk is de wetgever tussengekomen.

2. De wetgever heeft dan artikel 344, § 1 WIB92 ingelast. Deze bepaling heeft verschillende versies gekend. De laatste versie dateert uit 2012 mits enige lichte wijziging in 2014. We komen hier verder op terug.

De ontwikkeling van het begrip 'rechtsmisbruik' gebeurde ook vanuit een andere hoek, nl. inzake btw werd het begrip uitgewerkt door het Europees Hof van Justitie (HvJ). Het HvJ erkent al lang het begrip misbruik van recht. Dat begrip behoort tot de basisbeginselen van het Europees recht.

Het Europees recht vertrekt vanuit een ander standpunt. Men kent aldaar niet de zienswijze dat het fiscaal recht van openbare orde is en derhalve van strikte toepassing en letterlijke interpretatie.

Dergelijke begrippen worden op Europees niveau aan de kant gezet. Aldaar houdt men wel rekening met het doel en strekking van de wet. De wet wordt geïnterpreteerd op grond van zijn doelstellingen. Het gaat dus niet meer om een letterlijke interpretatie, maar de wet wordt in zijn geheel gezien.

Het Europees Hof ziet er dan ook geen graten in dat het begrip 'rechtsmisbruik' strijdig zou zijn met het legaliteitsbeginsel.

Het begrip rechtsmisbruik werd inzake btw voor de eerste keer gelanceerd (we hebben het nu dan specifiek over btw alhoewel het rechtsbegrip op andere plaatsen in het Europees recht natuurlijk al veel langer bestond) in het arrest Halifax van 21 februari 2006. Hierin formuleerde het Hof het begrip als volgt:

"Om te kunnen vaststellen dat er sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leidden dat in strijd met het doel van deze bepaling een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijk doel van de transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen".

Deze omschrijving bevat twee elementen: een objectief element en een subjectief element. Hier komen we verder op terug. Deze rechtspraak gaat terug op heel wat vroegere rechtspraak waar het hier niet de plaats is om er verder op in te gaan¹.

3. Het concept van rechtsmisbruik inzake btw werd na een aantal arresten van het HvJ ingelast in ons btw-wetboek in artikel 1, § 10. Daar heeft men de definitie uit de Europese rechtspraak overgenomen. Artikel 1, § 10 luidt als volgt:

"Voor de toepassing van dit wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben."

De twee elementen, het objectieve element en het subjectieve element uit het begrip rechtsmisbruik komen in deze definitie terug.

¹ H. VANDEBERGH, *Btw handboek - editie 2014*, Volume I, Brussel, Larcier, 106; T. AFSCHRIFT, *Fiscaal Misbruik*, Brussel, Larcier, 2013, waar men deze theorieën ook verder uitlegt. Er is nog veel meer literatuur die desgevallend kan worden geciteerd.

We kunnen ons vragen stellen of dit beginsel van rechtsmisbruik in ons wetboek had moeten gedefinieerd worden. Men kan immers ook gewoon steunen op de rechtspraak van het HvJ. In een arrest van het HvJ van 22 november 2017 (C-251/16) erkent het HvJ dat op de beginselen van het rechtsmisbruik een beroep kan worden gedaan, ook al zijn deze begrippen niet overgenomen in het nationaal recht.

Aansluitend bij artikel 1, § 10 van het wetboek bepaalt artikel 79, § 2 dat ingeval van misbruik degene die btw in aftrek heeft gebracht, de aldus afgetrokken btw moet terugstorten aan de Staat.

Evenwel moeten we hierbij opmerken dat er ook rekening gehouden moet worden dat ingevolge herdefiniëring van transacties omwille van rechtsmisbruik, er desgevallend ook moet overgegaan worden tot teruggave door de Staat van btw die ten onrechte werd afgedragen (zie hierna).

II. Rechtsmisbruik inzake btw

4. Vooreerst ontleden we het begrip rechtsmisbruik inzake btw zoals dit blijkt uit de rechtspraak van het HvJ.

Het begrip rechtsmisbruik omvat twee elementen:

- *Een objectief element*, nl. het moet gaan om het behalen van een voordeel in strijd met het doel van de wet.
- *Een subjectief element*, nl. het doel van de transacties bestaat juist in het verkrijgen van dat voordeel.

Wat betreft het *objectieve element* merken we het volgende op. Het moet gaan om een reeks van transacties of handelingen. Aan deze begrippen moeten we niet te veel aandacht besteden. Men kan deze begrippen niet al te strikt te interpreteren in die zin dat het altijd om transacties of handelingen moet gaan. Het HvJ lijkt in algemene bewoordingen te stellen dat er bepaalde verrichtingen gebeuren.

Dan is er het *subjectieve element*. Die verrichtingen moeten dan erop gericht zijn een voordeel te verkrijgen in strijd met het doel van de wet. Dat betekent dat het doel van de wet klaar en duidelijk moet zijn.

Het moet erom gaan dat het belastingvoordeel het wezenlijk doel vormt van de economische transactie. Dat er daarnaast nog andere factoren een rol hebben gespeeld, is niet relevant zolang het verkrijgen van het belastingvoordeel maar het wezenlijk doel vormt. Het subjectieve element moet worden vastgesteld aan de hand van een geheel van objectieve factoren. Dergelijke objectieve factoren kunnen zijn: het louter artificiële karakter van de handelingen, de banden van juridische, economische of persoonlijke aard tussen de bij de constructie betrokken personen, enz.

Deze elementen zullen in de verder besproken rechtspraak zeker aan bod komen.

III. Keuze voor de minst belaste weg

5. Ondanks deze rechtspraak over het begrip misbruik, blijft de regel van kracht dat de personen nog altijd mogen kiezen voor de minst belaste weg. Het HvJ heeft dit

duidelijk gesteld in het arrest Halifax.

Sommige auteurs zijn van mening dat het beginsel van de keuze voor de minst belaste weg, volledig is uitgehold door het beginsel van rechtsmisbruik. Dat lijkt o.i. niet correct. Er is zeker nog een keuze voor de minst belaste weg mogelijk, maar deze keuze zal door de invoering van het begrip rechtsmisbruik in de praktijk zeker beperkt worden. Zo oordeelt het HvJ bijvoorbeeld dat louter kunstmatige constructies wijzen op rechtsmisbruik.

Als we dit toepassen in het kader van het beginsel van de keuze van de minst belaste weg, dan zou men moeten aanvaarden dat die keuze altijd moet worden beperkt tot normale handelingen i.p.v. abnormale handelingen. Dit vormt zeker een restrictie op de rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake Brepols.

IV. Gevolgen van rechtsmisbruik

6. De vraag is ten slotte wat de gevolgen van het misbruik zijn. Eens vastgesteld is dat er misbruik gepleegd wordt, moet men de handelingen als dusdanig herdefiniëren dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest indien de transacties van misbruik niet hadden plaatsgevonden.

Hierbij moet men ook rekening houden met het neutraliteitsbeginsel in btw. Dit kan in de praktijk tot heel wat problemen aanleiding geven. Bijvoorbeeld: wanneer er misbruik zou zijn vastgesteld inzake aftrek van btw, moeten we er ook mee rekening houden dat er misschien ook ten onrechte btw is afgedragen in het kader van de constructie die rechtsmisbruik vormde en zal ook die btw moeten worden teruggegeven. M.a.w. de hele transactie moet worden teruggedraaid alsof ze niet heeft plaatsgevonden.

Bij navorderingen inzake rechtsmisbruik moet men ook rekening houden met de normale regels van procedure en verjaring.

7. Hierbij moeten we opmerken dat rechtsmisbruik niet noodzakelijk fraude betekent (zie infra). Er moet een onderscheid gemaakt worden tussen rechtsmisbruik en fraude. Het rechtsmisbruik kan immers te goeder trouw gepleegd zijn, terwijl fraude altijd een bedrieglijk opzet veronderstelt.

Het hof van beroep van Gent benadrukt in een arrest van 24 september 2013 (*TFR* 2014, nr. 470, 886) dat misbruik van recht moet onderscheiden worden van belastingfraude en eenvoudige belastingontwijking. Belastingfraude veronderstelt bedrog en eigenlijk vervalsing. Belastingontwijking heeft te maken met het recht van keuze van de minst belaste weg. Het heeft er mee te maken dat men handelingen stelt om aan belastingen te ontsnappen. Misbruik is dan een derde situatie waarin dat er een voordeel wordt genoten dat in strijd is met de doelstelling van de wet.

V. Onderscheid tussen rechtsmisbruik en simulatie

8. We moeten erkennen dat het onderscheid tussen rechtsmisbruik en simulatie soms niet duidelijk is en er hierover nogal eens verwarring ontstaat. Simulatie houdt in dat men een toestand anders voorstelt dan hij is. Ingeval van rechtsmisbruik wordt niet zo onmiddellijk de toestand anders voorgesteld dan hij is, maar gaat het om een louter kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit.

Het kan wel zo zijn in de praktijk dat men sommige constructies ook kan beschouwen als simulatie, terzelfdertijd als rechtsmisbruik. We denken bijv. aan al de constructies die opgezet worden om te kunnen genieten van het btw-tarief van 6 % waarover we het hierna nog zullen hebben. Zo zou men er bijvoorbeeld over kunnen discussiëren dat een bepaald contract dat gedefinieerd wordt als een aannemingscontract, in wezen een verkoopcontract is. Dat zou dan een andere discussie zijn dan de discussie die gevoerd wordt of een bepaalde constructie rechtsmisbruik vormt. Ingeval van rechtsmisbruik wordt er niet gesteld dat een contract in wezen een ander contract verdoezelt, dat een aannemingsovereenkomst bv. eerder een verkoopovereenkomst zou zijn. Ingeval van rechtsmisbruik worden de contracten beoordeeld zoals ze zijn. Ze worden niet geherkwalificeerd. Men stelt gewoon dat ze niet aansluiten met de economische realiteit en men neemt afstand van de contracten en men gaat de situatie in zijn geheel anders beoordelen.

Het onderscheid is in de praktijk niet altijd zeer duidelijk. Wanneer hebben we te doen met simulatie en wanneer hebben we te doen met misbruik?

9. Zo is er het arrest van het HvJ van 20 juni 2013 inzake Newey. De situatie was nogal gecompliceerd. De heer Newey woonde in het Verenigd Koninkrijk en trad op als kredietbemiddelaar voor Engelse banken. Zijn diensten zijn vrijgesteld van btw. Hij promoveerde zijn diensten via Engelse reclamebureaus. De btw die hierop verschuldigd is, kon hij niet aftrekken omdat hij een vrijgestelde bemiddelingsdienst verrichtte.

Daarop richtte Newey een vennootschap op het eiland Jersey op. Jersey ligt buiten de EU en dus buiten de werkingssfeer van de btw. De kredietbemiddelingsovereenkomsten waarvoor de heer Newey als bemiddelaar optrad in het verleden, worden nu afgesloten tussen de Engelse banken en de vennootschap in Jersey. De banken betalen commissie aan de vennootschap in Jersey. Newey zelf is onderaannemer van de vennootschap in Jersey en krijgt een commissie van 50 à 60 %. In de praktijk evenwel namen de potentiële kredietnemers rechtstreeks contact op met Newey in het VK. De facto bleef de heer Newey werken voor de banken en voor de kredietnemers. Hij stuurde elk dossier dat hij behandelde door voor goedkeuring aan de vennootschap in Jersey.

De reclamekosten werden aan de vennootschap in Jersey aangerekend door een reclamebureau dat eveneens in Jersey was gevestigd. Dat bureau nam contact op met reclamebureaus in het VK. Deze factureerden aan het reclamebureau in Jersey dat op zijn beurt factureerde aan de vennootschap op Jersey. De reclame werd wel goedgekeurd door de heer Newey.

Deze situatie moest worden beoordeeld door het HvJ. Het HvJ gaat uit van de definitie van een dienst, nl. tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst moet er een rechtsbetrekking bestaan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De vergoeding van de dienstverrichter moet de tegenwaarde vormen voor de verleende dienst. Men ging er bovendien van uit dat er rekening moet worden gehouden met de economische en commerciële realiteit. Dat is een fundamenteel criterium voor de toepassing van het btw-stelsel.

In casu blijkt volgens het HvJ dat de contractuele verrichtingen tussen de vennootschap op Jersey en de kredietnemers in Engeland louter kunstmatig waren en niet beantwoordden aan de economische en commerciële realiteit. Derhalve is er volgens het hof sprake van misbruik. Het gaat om een verbod van zuiver kunstmatige constructies die geen verband

houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om het fiscaal voordeel te verkrijgen. Dat was volgens het Hof het geval.

10. De vraag kan worden gesteld of er hier misschien ook sprake zou kunnen zijn van simulatie. Men zou van simulatie kunnen gewagen omdat we moeten vaststellen dat er misschien niet volledig consequent gehandeld werd, nl. de heer Newey bleef onderhandelen met de banken voor de kredietnemers in Engeland. In feite veranderde zijn werk niet, alleen dat hij nu zijn diensten presteerde als onderaannemer. De discussie heeft misschien minder belang. Waar het op neerkomt is dat het hier gaat om een volstrekt kunstmatige constructie (voor een bespreking van het arrest Newey, zie: *TFR* 2014, nr. 456, blz. 205).

Zo ziet men maar dat een bepaalde problematiek soms vanuit verschillende invalshoeken kan worden benaderd, nl. gaat het om simulatie of niet, gaat het om rechtsmisbruik of niet, gaat het om het kunstmatig splitsen van handelingen in afzonderlijke handelingen (zie infra, Rb. Antwerpen 16 november 2017).

VI. Rechtsmisbruik inzake btw in de praktijk

Laten we één en ander toelichten aan de hand van een reeks praktijkgevallen uit de rechtspraak.

1. Pogingen tot het genieten van het verlaagd btw-tarief van 6 %.

11. Een domein waarin er heel wat sprake geweest is van rechtsmisbruik is de toepassing van het verlaagd tarief van btw in de bouwsector. We weten dat onder bepaalde omstandigheden in de bouwsector het tarief van 6 % btw van toepassing kan zijn. De toepassing van dit tarief is gekoppeld aan een aantal strikte voorwaarden en de burgers blijken nogal geneigd te zijn hun handelingen als dusdanig in te kleden dat men van dit tarief van 6 % zal kunnen genieten. De administratie tracht dit te bestrijden en is hier naargelang de situatie, succesvol in.

Gent 10 april 2018

12. Zo benadrukte het hof van beroep te Gent in een arrest van 10 april 2018 (rolnummer 2016/AR/1761, gepubliceerd in Taxwin) dat er rekening moet worden gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie die voorhoudt dat bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Europese Richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Dat leidt ertoe dat men moet nagaan wat de economische en commerciële realiteit is en er geen rekening mag worden gehouden met een zuiver kunstmatige constructie die geen enkel verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om belastingvoordelen te verkrijgen.

Het Hof verwijst hierbij naar verschillende arresten van het HvJ. Daarna onderzoekt het hof in de feiten of het hier inderdaad gaat om louter kunstmatige constructies.

Het ging om de verkoop van casco-appartementen, gekoppeld aan een aannemingsovereenkomst voor de afwerking ervan. De casco afgewerkte appartementen werden verkocht als een oud gebouw onder het stelsel van de registratierechten. Men ging ervan uit dat deze appartementen nog geen nieuw gebouw vormden. De werken aan het gebouw zouden gebeuren op grond van de afgesloten aannemingsovereenkomst en daarbij

kon men dan genieten van het tarief van 6%. Het hof komt op grond van een beoordeling van de feiten tot het besluit dat het niet gaat om de verkoop van oude gebouwen, maar dat het gaat om de verkoop van een nieuw gebouw. Het hof gaat ervan uit dat moet worden vastgesteld dat er een duidelijke belangrijke toegevoegde waarde aan het gebouw is aangebracht vóór de verkoop ervan. Aanvaarden dat het toch zou gaan om de overdracht van een oud gebouw, zou dan ook regelrecht ingaan tegen het beginsel van bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik.

We mogen natuurlijk niet uit het oog verliezen dat het hier gaat om een beoordeling van feiten en de feiten in elke zaak van groot belang zijn ².

Rb. Antwerpen 15 november 2017

13. Dan is er een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 15 november 2017 (*TFR* 2018, nr. 548, 865). In dit vonnis komt een ander aspect aan bod, nl. het kunstmatig splitsen van handelingen in verschillende afzonderlijke handelingen. De rechtbank verwijst hier naar de rechtspraak van het HvJ van 19 november 2009 (C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed BV*) waarin het Hof stelt dat handelingen die afzonderlijk kunnen worden verricht, toch als één enkele handeling beschouwd moeten worden wanneer zij economisch gezien één geheel uitmaken en niet zelfstandig opgeleverd kunnen worden. Het moet gaan om handelingen die één enkele ondeelbare economische handeling vormen waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn.

Hier ziet men rechtsmisbruik in de situatie dat handelingen die in wezen één geheel uitmaken, kunstmatig gesplitst worden. De splitsing betrof dan de verkoop van grondaandelen en anderzijds een aannemingsovereenkomst voor sloop en oprichting van appartementen.

De aannemingsovereenkomst en de verkoop van de grond werden vervat in één en dezelfde notariële akte. Op grond van een omstandige analyse van de feiten komt de rechtbank tot het besluit dat er één handeling heeft plaatsgevonden en dat die kunstmatig opgesplitst wordt in verkoop van grondaandeel en in een aannemingsovereenkomst. De rechtbank komt tot het besluit op grond van een analyse van de feiten, dat er in wezen slechts één handeling verricht is en dat er voldaan is aan de voorwaarden om te kunnen gewagen van rechtsmisbruik. De kunstmatige opsplitsing is erop gericht, volgens de rechtbank, om het verlaagd tarief van 6 % te kunnen toepassen. De voornaamste bedoeling van de constructie is geweest dit belastingvoordeel te genieten.

Dezelfde problematiek als behandeld door het hof van beroep te Gent in het hiervoor geciteerde arrest, wordt nu vanuit een heel andere hoek benaderd.

Zo zien we dat het bestrijden van rechtsmisbruik tot heel wat nuances aanleiding geeft en dikwijls vanuit een verschillende hoek behandeld wordt.

Rb. Brugge 25 oktober 2017

14. De rechtbank van West-Vlaanderen afdeling Brugge heeft in een vonnis van 25 oktober 2017 (*Fisc. Koer.* 2017, afl. 18, 880) geoordeeld over het te vroeg factureren van voorschotten om van een verlaagd btw-tarief te kunnen genieten. De rechtbank acht dit ook rechtsmisbruik omdat het te vroeg factureren afwijkt van hetgeen in normale omstandigheden zou gebeurd

² Voor de volledigheid merken wij op dat er een tweede arrest van 10 april 2018 is van het hof van beroep te Gent, rolnr. 2016/AR/1762 waarin dezelfde problematiek wordt behandeld (*cf.* Taxwin).

zijn. De voorschotten werden gefactureerd, ook al waren de werken nog niet in dezelfde mate gevorderd. Er werd afgeweken van de contractuele bepalingen wat betreft het factureren van voorschotten, zodoende dat er dus afgeweken werd van wat er in normale omstandigheden het geval was en het dus ging om een louter kunstmatige constructie om een fiscaal voordeel te verkrijgen. De belastingplichtige werd nog maar eens in het ongelijk gesteld.

Rb. Antwerpen 2 oktober 2015

15. In dezelfde lijn ligt een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 2 oktober 2015 (gepubliceerd in Monkey).

Rb. Luik 22 december 2016

16. In dezelfde lijn ligt nog een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Luik van 22 december 2016 (*FJF* 2018, 109). Het ging over een vennootschap die actief is inzake projectontwikkeling en die een geheel van te renoveren gebouwen verwerft. Vervolgens verkoopt de vennootschap de gebouwen en ondertekent een verkoopcompromis waarin de eigendomsoverdracht en het genot van het gebouw wordt voorzien bij het verlijden van de notariële akte. Vlak daarna, nog vóór het verlijden van de notariële akte, sluit de vennootschap reeds een aannemingsovereenkomst met de kopers voor de renovatie van het gebouw. Op die manier tracht men te kunnen genieten van het btw-tarief van 6 %. De rechtbank geeft de administratie gelijk dat er ook hier sprake is van misbruik, omdat de aannemingsovereenkomst blijkbaar één geheel uitmaakt in de praktijk met de verkoop van het gebouw. Na onderzoek van de feiten komt men ook tot de conclusie dat de partijen niet alle juridische gevolgen van hun handelingen hebben gedragen.

Zoals steeds gaat het hier ook om een feitenkwestie en moeten we concreet rekening houden met de feiten van het geheel.

2. Aankoop zeiljacht

17. In een vonnis van 22 december 2017 (*TFR* 2018, nr. 547, 785) heeft de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen zich uitgesproken over het al dan niet voorhanden zijn van rechtsmisbruik in een Europese context³.

Een Belgische natuurlijke persoon (gevestigd in België) sluit in januari 2010 een leasingovereenkomst met een Nederlandse leasingmaatschappij. Deze overeenkomst heeft betrekking op de aankoop van een zeiljacht. De leasingmaatschappij koopt het zeiljacht en gaat hiervoor een krediet aan waarvoor de leasingnemer zich borg stelt door middel van een bankwaarborg op eerste verzoek van de bank.

In maart 2010 wordt het zeiljacht ter beschikking gesteld van de leasingnemer in een Franse haven. Van deze terbeschikkingstelling wordt door een deurwaarder een P.V. opgesteld waarin vermeld wordt dat het zeiljacht uit België komt. De leasinggever dient in Frankrijk navolgend een btw-aangifte in voor de intracommunautaire verwerving van het zeiljacht in Frankrijk. De btw hierop wordt natuurlijk onmiddellijk in aftrek gebracht. Het zeiljacht blijft tot juni 2010 in Frankrijk.

In september 2011 licht de leasingnemer de optie tot aankoop na betaling van de laatste leasingtermijn. Op dat moment bevindt het zeiljacht zich opnieuw in Frankrijk. Er wordt

³ Hierna volgt een verkorte versie van de noot bij dit vonnis in TFR van ondergetekende plus zijn medewerkster, Annemiek Lewandowski.

vastgesteld dat in uitvoering van de koopoptie het zeiljacht is geleverd aan de leasingnemer in Frankrijk. De optieprijs wordt gefactureerd door de leasinggever met toepassing van Franse btw.

De Belgische fiscus geraakt op de hoogte van deze constructie na informatie uit Nederland ontvangen te hebben. De fiscus besluit dat er sprake is van rechtsmisbruik. De administratie houdt voor dat men een constructie heeft opgezet om in België geen btw te moeten betalen, hoewel volgens de administratie de zeilboot wel in België zijn thuishaven heeft. Door een verschil in interpretatie tussen de Nederlandse (vestigingsstaat van de leasinggever) en de Franse belastingwetgeving (land van levering), werd enkel Franse btw betaald over de prijs van de aankoopoptie. Het bedrag van de aankoopoptie was uiteraard zeer laag, aangezien alle leasingtermijnen reeds voldaan werden, zonder toepassing van de btw.

18. Het verschil in interpretatie bestond daarin dat de Nederlandse belastingdiensten ervan uitgingen dat er een levering in Frankrijk gebeurde, terwijl de Franse belastingdiensten ervan uitgingen dat het ging om een verhuur door een Nederlandse onderneming. Daardoor werd er noch in Nederland, noch in Frankrijk btw betaald op de leasingtermijnen en natuurlijk werd er ook in België geen btw betaald. Er werd enkel Franse btw betaald op het bedrag van de aankoopoptie.

De administratie gaat ervan uit dat dit een kunstmatige constructie is en meent dat er sprake is van rechtsmisbruik.

De rechtbank treedt dit standpunt bij. De rechtbank motiveert als volgt:

“Enig bedrijfseconomisch voordeel uit de leasing als financieringswijze blijkt dan ook niet.

De zeilboot die werd geleased, werd volledig naar de wensen van eiser aangekocht van Marina Yachting Center gevestigd te Oostende zodat op dit punt geen verschil bestaat met een aankoop door eiser van de zeilboot. Eiser was volgens zijn verklaringen eerst zelf al in contact getreden met Marina Yachting Center om de zeilboot te verwerven, waarna hij vervolgens in contact werd gebracht met Estate Leasing en Finance BV zodat deze laatste ook op commercieel vlak voor de verkoop van de zeilboot geen toevoegde waarde heeft geleverd.

Het vermijden van kosten voor een bankwaarborg kan bezwaarlijk als een bedrijfseconomische onderbouwing worden beschouwd voor de keuze voor een leaseovereenkomst aangezien zonder deze overeenkomst geen bankwaarborg nodig was.

De leaseovereenkomst tussen eiser en Estate Leasing en Finance BV vermeldt voor het overige geen diensten waarvan eiser kon genieten en die een substantiële meerwaarde konden bieden tegenover een aankoop van de zeilboot. Herstellingen, verzekeringen, belastingen en risico's worden in de overeenkomst uitdrukkelijk ten laste van eiser gelegd (artikel 7, 8, 9 en 10 van de overeenkomst).

Zoals ook al blijkt uit de presentatie uitgaande van Estate Leasing en Finance BV die eiser had ontvangen (stuk 1.2.1) was het afsluiten van een leaseovereenkomst enkel voordelig rekening houdend met de Btw-effecten.

Het afsluiten van een leaseovereenkomst met de daarmee gepaard gaande handelingen voor de financiering en waarborg van de financiering door Argenta Bank in opdracht van eiser, was dan ook volstrekt kunstmatig en had als wezenlijke doel een belastingvoordeel te verkrijgen in strijd met het doel van de bepalingen van de Btw-Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan.

Het gebruik maken van verschillen in interpretatie vormt volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie niet per definitie een vorm van misbruik, indien het gaat om handelingen die niet kunstmatig waren en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht (HvJ 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings GmbH, C- C-277/09, in het bijzonder overweging 50). Van handelingen die niet kunstmatig zijn en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht, is in voorliggend geval evenwel geen sprake.

Verweerder voert dan ook terecht aan dat de terbeschikkingstelling door Estate Leasing en Finance BV op 9 maart 2010 dient te worden gekwalificeerd als een levering van de zeilboot waardoor eiser als een eigenaar over de lichamelijke zaak namelijk de zeilboot kon beschikken.”

19. De rechtbank verwijst naar de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake Halifax⁴ waaruit volgt dat er sprake is van rechtsmisbruik indien:

- de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend, en
- uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transactie erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Dit moet niet het uitsluitende doel zijn (vergelijk HvJ 21 februari 2008, Part Service Sri, C-425/06).

De rechtbank gaat er verder van uit dat er slechts sprake is van een intracommunautaire verwerving in België en niet in Frankrijk. De rechtbank verwijst hiervoor naar een ander arrest van het Hof van Justitie⁵.

De rechtbank motiveert verder als volgt:

⁴ HvJ 21 februari 2006, *Halifax*, C-255/02.

⁵ HvJ 18 november 2010, *X/Skatteverket*, C-84/09.

“In dit arrest besliste het Hof onder meer met betrekking tot de (voorgenomen) verwerving van een zeilboot:

Derhalve kan een handeling pas als een intracommunautaire verwerving worden aangemerkt na een globale beoordeling van alle objectieve feitelijke gegevens die relevant zijn om uit te maken of het aangekochte goed het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk heeft verlaten en, zo dat het geval is, in welke lidstaat het eindverbruik ervan zal plaatsvinden.

45. Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn naast het chronologische verloop van het vervoer van het betrokken goed andere mogelijke relevante indicatoren de plaats waar het goed is geregistreerd en gewoonlijk wordt gebruikt, de woonplaats van de afnemer en het al dan niet bestaan van een band die de afnemer onderhoudt met de lidstaat van levering of een andere lidstaat.

46. In het specifieke geval van de aankoop van een zeilboot, zoals in het hoofdgeding wordt overwogen, kunnen ook de lidstaat die vlagstaat is, de gebruikelijke aanmeerplaats of ankerplaats en de winterhaven van de zeilboot van belang zijn.

47. Bovendien moet in het specifieke geval van de aankoop van een nieuw vervoermiddel zoveel mogelijk rekening worden gehouden met het voornemen van de koper op het ogenblik van de aankoop, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie naar analogie inzake het recht op aftrek, arresten van 14 februari 185, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24; 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. 1-4517, punt 24, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. 1-1577, punt 47). Dit klemmt te meer wanneer de koper in de lidstaat van levering de macht verkrijgt om als een eigenaar over het goed te beschikken en het goed naar de lidstaat van bestemming doet vervoeren.

48. Anders dan X stelt, kan in het kader van een intracommunautaire verwerving evenwel niet worden geëist dat het vervoer van een vervoermiddel onmiddellijk na levering en ononderbroken plaatsvindt en dat het betrokken goed vóór of tijdens dit vervoer niet op enige wijze wordt gebruikt."

De rechtbank gaat verder:

"Dat voor wat betreft de feiten die aan de basis liggen van huidig geding, het eindverbruik van de zeilboot in België heeft plaatsgevonden en dit ook van bij de aankoop het voornemen was van eiser, blijkt uit volgende objectieve gegevens:

-Eiser heeft zijn woonplaats in België en heeft de Belgische nationaliteit.

-Eiser is lid van een Belgische zeilclub, de Royal Belgian Sailing Club van Zeebrugge. Op de achtersteven van de zeilboot was reeds op 9 maart 2010 de vermelding "RSBC Zeebrugge aangebracht, wat blijkt uit de foto's bij de vaststellingen van de Franse gerechtsdeurwaarder (stuk 1.2.7).

-Eiser betaalde voor een ligplaats in Duinkerken tot 1 juli 2010. De zeilboot werd volgens het logboek naar België gevaren op 5 juni 2010, waarna de zeilboot steeds in Zeebrugge heeft gelegen, behoudens korte verblijven in andere havens tijdens vaartochten.

-Het afleveringscertificaat van 26 maart 2010 vermeldt als thuishaven Zeebrugge (stuk 1.2.8)

-De zeilboot werd besteld bij de Belgische leverancier Marina Yachting Center te Oostende, waar eiser in contact werd gebracht met Estate Leasing en Finance BV.

Eiser heeft dan ook in België een intracommunautaire verwerving verricht van de zeilboot. Dat de zeilboot als nieuw diende te worden beschouwd, blijkt uit de beoordeling op het tijdstip van levering van het betrokken goed door de verkoper aan de koper, namelijk 9 maart 2010 (vergelijk op dit punt ook HvJ, 18 november 2010 inzake X/Skatteverket C-84/09, punt 2 van het beschikkend gedeelte."

20. Ons inziens lijkt deze casus een correcte toepassing van de leer van rechtsmisbruik. Er wordt immers een volledige kunstmatige constructie opgezet die elke band met de realiteit verloren heeft. Er wordt een doel bereikt dat in strijd is met de wetgeving in die zin dat er alleen in Frankrijk btw wordt betaald over de koopoptie, terwijl er voor de rest nergens btw betaald is over de verwerving van het zeiljacht in de fase van eindverbruik.

Het wordt in deze zaak nog eens duidelijk dat tussen de keuze voor de minst belaste weg en rechtsmisbruik een zeer dunne lijn ligt. Het onderscheid tussen beide is niet groot meer. Het is in de praktijk dikwijls onduidelijk wanneer we te maken hebben met een keuze voor de minst belaste weg en wanneer we te maken hebben met rechtsmisbruik.

Het probleem in heel deze discussie is dat men moet oordelen of er een belastingvoordeel bereikt wordt dat in strijd is met het doel van de wetsbepalingen ter zake en dat de wet in feite niet had willen verlenen.

Het is in de praktijk niet altijd even makkelijk om deze beoordeling te maken. Het is dikwijls moeilijk te onderscheiden of te weten wat het doel van de wet eigenlijk is.

Het probleem is natuurlijk dat heel de opgezette constructie zeker kunstmatig was. De koper van het zeiljacht is in België gevestigd en de facto wordt het zeiljacht ook in België gebruikt. Het zeiljacht wordt alleen in Frankrijk geleverd, louter omdat wegens een verschil in interpretatie van de toepasselijke btw-wetgeving in Nederland en Frankrijk, men erin slaagt geen btw te betalen.

De 'keuze voor de minst belaste weg' wordt nog altijd toegestaan en iedereen mag zich dusdanig opstellen dat men geen btw of belasting moet betalen, maar dergelijke constructies mogen niet dermate kunstmatig zijn dat iedere band met de realiteit verloren gaat.

De keuze voor de minst belaste weg wordt dan ook drastisch beperkt in de praktijk door de rechtspraak i.v.m. rechtsmisbruik. Strikt kunstmatige constructies kunnen dus niet door de beugel. Het moet gaan om handelingen die in het kader van normale handelstransacties zijn verricht. Daarvan was *in casu* geen sprake.

De 'keuze voor de minst belaste weg' blijft aldus beperkt tot normale handelstransacties.

21. We vragen ons echter af waarom men het nodig geacht heeft de transacties te herkwalficeren in een intracommunautaire verwerving van het zeiljacht in België.

Wanneer er sprake is van rechtsmisbruik moet de toestand hersteld worden alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. De vraag is hoe we dit *in casu* moeten doen.

We zetten de feiten nog eens even op een rij. De leasingmaatschappij is in Nederland gevestigd. Ze koopt een zeiljacht van een Belgische leverancier die het zeiljacht naar Frankrijk brengt alwaar dit ter beschikking wordt gesteld van de leasingmaatschappij. De leasingmaatschappij doet aldus een intracommunautaire verwerving in Frankrijk. Zij moet de btw in Frankrijk afdragen over de verwerving van het zeiljacht maar mag deze btw onmiddellijk terug aftrekken. Dat is dus een nul-operatie en blijkbaar heeft men deze intracommunautaire verwerving op die manier aldus in Frankrijk aangegeven. Hier is tot zover niets mis mee.

Vervolgens gaat de leasingmaatschappij dit zeiljacht verhuren (leasen) aan iemand die in België gevestigd is en blijkbaar zou dit dan een Belgische btw-belastingplichtige moeten zijn. Tenminste zo begrijpen wij het vonnis. We moeten toegeven dat de feiten wat dit betreft, niet 100 % duidelijk zijn. In elk geval moeten we vaststellen dat het nog altijd gaat om een leasingovereenkomst waarbij gedurende een relatief beperkte periode het zeiljacht geleased wordt, waarna de aankoopoptie gelicht wordt en het zeiljacht aangekocht wordt.

Wanneer we ervan uitgaan dat er rechtsmisbruik is en we de feiten i.p.v. in Frankrijk in België moeten situeren, dan moeten we stellen dat het zeiljacht door de Nederlandse leasingmaatschappij in België verhuurd wordt aan een Belgisch btw belastingplichtige. Wat betreft deze verhuring is dan de plaats van de dienst, België, op grond van het B2B-criterium in artikel 21 van het btw-wetboek. De verhuring kan niet ontkend worden.

De roerende leasing van de boot is een dienst in de zin van artikel 18 van het wetboek. Het lichten van de koopoptie moeten we beschouwen als een levering van het jacht aan de Belgische koper. Het zeiljacht bevindt zich op dat moment in België of omwille van de herkwalficatie van rechtsmisbruik moeten we ervan uitgaan dat deze levering in België plaatsvindt, zodoende dat het hier gaat om een verkoop door de Nederlandse leasingmaatschappij van een boot die op dat moment in België aanwezig is en die verkocht wordt aan een Belgisch ingezetene.

De plaats van de levering in die omstandigheden is dan België. Er heeft geen vervoer plaatsgevonden in de relatie tussen de Nederlandse leasingmaatschappij en de Belgische koper op moment van de aankoop van de boot door het lichten van de optie. Er is derhalve maar één criterium van toepassing, nl. de plaats van de levering is de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

22. De vraag is dan wie over deze transactie de btw moet afdragen? Wat betreft de roerende leasing (de verhuring van de boot), moet de btw afgedragen worden door de ontvanger van de dienst, zijnde de Belgische huurder op grond van het criterium B2B (verlegging van heffing). De btw is verschuldigd in België door de ontvanger van de dienst (art. 51, § 2, 1° btw-Wetboek).

Wat betreft de levering van de boot n.a.v. het lichten van de aankoopoptie, is de btw ook verschuldigd door de in België gevestigde medecontractant, vermits het blijkbaar (tenminste volgens de gegevens uit het vonnis) gaat om een koper die in België btw-aangiftes moet indienen en het gaat om een levering door een niet in België gevestigde belastingplichtige (art. 51, § 2, 5° btw-Wetboek).

Wat betreft de twee handelingen waarover btw verschuldigd is, is de btw verschuldigd door de in België gevestigde belastingplichtige.

Maar dit heeft niets te maken met een intracommunautaire levering of verwerving in België. Er is immers slechts sprake van een intracommunautaire verwerving wanneer een goed met het oog op de levering vervoerd wordt van de één Europese Lidstaat naar een andere Europese Lidstaat. Daar is *in casu* geen sprake van. De boot is gekocht bij een Belgische leverancier en was na de herkwalificatie wegens het rechtsmisbruik in België gehuurd en in België geleverd. In die omstandigheden is er geen sprake van intracommunautaire verwervingen in België. Desalniettemin is in België btw verschuldigd.

23. We vragen ons dan ook af of we inderdaad zover moeten gaan om de hele transactie te herkwalificeren in een intracommunautaire levering. De rechtbank doet dit nochtans. Ingeval van rechtsmisbruik moet de toestand hersteld worden alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. Om dat doel te bereiken, is het voldoende de transactie te situeren in België i.p.v. Frankrijk. We moeten daarvoor niet zover gaan om ook nog eens de volledige transactie, zijnde de roerende leasing i.p.v. als een verhuring te herkwalificeren in een levering.

Het gaat hier om rechtsmisbruik en niet om simulatie. Het doel van de herkwalificatie wordt bereikt door de theorie van het rechtsmisbruik toe te passen. De theorie van simulatie hoeven we niet meer toe te passen. We kunnen dus blijven aanvaarden dat het gaat om een roerende leasing, een verhuring gevolgd door een aankoop. De herkwalificatie in een levering is niet nodig en gaat in feite verder dan het louter corrigeren op grond van de leer van het rechtsmisbruik.

Waar we niets over weten is in welke mate de Belgische medecontractant, koper van de boot, een recht op aftrek van de btw m.b.t. deze boot heeft. Dit was blijkbaar niet aan de orde.

24. De rechtbank oordeelt echter ook dat er geenszins sprake is van enige frauduleuze

intentie in hoofde van eiser. De rechtbank verwijst hiervoor naar de memorie van toelichting bij de programmawet van 12 juli 2006, waarin gesteld wordt als volgt: "Misbruik, dat de formele toepassing van de wettelijke voorwaarden veronderstelt, houdt geenszins een frauduleus gedrag in."⁶ Misbruik onderscheidt zich volgens de rechtbank van fraude, aangezien bij misbruik enkel de bedoeling blijkt "om een belastingvoordeel te verkrijgen in strijd met het doel van de (nageleefde) regels".

Om deze reden oordeelt de rechtbank dat het bewijs niet geleverd is van het bestaan van een overtreding met frauduleus opzet.

25. Wat de rechtbank niet verder onderzocht, is dat indien er geen sprake is van fraude, de vordering van de administratie mogelijk verjaard is.

In een schrijven van 22 december 2016 heeft de administratie aan eiser te kennen gegeven dat de verjaringstermijn uitgebreid zou worden naar zeven jaar, omwille van het feit dat eiser overtredingen had begaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden (art. 81bis, §2, 4° WBTW). De rechtbank oordeelt *in casu* dat er geen sprake is van fraude. Dit betekent dat de administratie slechts over een termijn van drie jaar beschikte in toepassing van artikel 81bis, § 1 WBTW. De zeilboot werd op 9 maart 2010 ter beschikking gesteld. In uitvoering van de aankoopoptie werd de zeilboot op 5 mei 2012 aan de leasingnemer geleverd. Op het moment dat het proces-verbaal werd opgesteld in mei 2016 was de driejarige termijn reeds verstreken en was de vordering van de administratie aldus verjaard.

Evenwel rijst de vraag of er geen andere verjaringstermijn van toepassing kan zijn, nl. deze van artikel 81bis, §1, 2^e lid, 1^o, de zevenjarige termijn die van toepassing is wanneer inlichtingen uit het buitenland verkregen zijn.

In casu werd blijkbaar (volgens het vonnis) op 20 oktober 2014 informatie vanuit Nederland aan de Belgische belastingadministratie bezorgd. Wij hebben niet voldoende informatie om te weten of deze informatie kan beschouwd worden als een inlichting uit het buitenland in de zin van de zonet genoemde bepaling, die dan aanleiding zou kunnen geven tot het toepassen van de zevenjarige termijn.

Indien deze termijn niet van toepassing zou kunnen zijn, dan is de btw-heffing verjaard.

3. Een zeiljacht voor de zaakvoerder

26. Belangwekkend i.v.m. het rechtsmisbruik is ook een arrest van het hof van beroep te Gent van 24 september 2013 (*TFR* 2014, nr. 470, 886 met noot). Het ging hier om een bvba die een zeiljacht aankoopt en dat zeiljacht vervolgens ter beschikking stelt van de zaakvoerder en zijn gezin. De zaakvoerder krijgt hiervoor sporadisch een factuur van de bvba. Hiernaast wordt het zeiljacht één enkele keer verhuurd aan een derde partij. De bvba trekt de btw op het zeiljacht volledig af omdat zij meent dat het zeiljacht gebruikt wordt voor een economische activiteit. De administratie was het niet eens met de aftrek van btw op het zeiljacht omdat het jacht enkel gebruikt werd door de zaakvoerder en zijn gezin om een wereldreis te maken en er dus geen sprake was van een echte economische activiteit.

⁶ Zie ook: HvJ 22 december 2010, *Weald Leasing Ltd*, C-103/09; HvJ 21 februari 2008, *Part Service Sri*, C- 425/06.

Het hof van beroep te Gent trad de administratie bij in haar redenering. Men stelde dat er inderdaad misschien wel sprake kon zijn dat de bvba een belastingplichtige was, maar op basis van de rechtspraak inzake Halifax e.a. meende het hof dat er sprake was van rechtsmisbruik. Het gaat hier om het nastreven van een belastingvoordeel, het bekomen van aftrek van btw op het zeiljacht en het enig doel van de constructie is dit voordeel te bekomen.

Het hof stelt dat er dan overgegaan moet worden tot herdefiniëring van de constructie. Het zeiljacht zou in werkelijkheid slechts bedoeld zijn om gebruikt te worden door het gezin van de zaakvoerder om er privé mee te varen. Het is een volledig artificiële constructie, zonder enig commerciële of andere bedoeling. Er kan geen sprake zijn van een rechtmatige keuze van de minst belaste weg.

4. Rechtsmisbruik in het kader van intracommunautaire leveringen van brandstof

27. Een andere situatie waarin het begrip rechtsmisbruik aan de orde kwam, was de volgende.

Een brandstofleverancier had een bedrijf aan de Nederlandse kant van de grens en één aan de Belgische kant van de grens, op enkele honderden meters van elkaar. De Belgische vennootschap leverde brandstof aan Belgische bedrijven, maar i.p.v. deze brandstof rechtstreeks te factureren aan de Belgische bedrijven, factureerde men deze brandstofleveringen eerst aan het Nederlands zusterbedrijf met vrijstelling van btw als intracommunautaire levering en daaropvolgend deed het Nederlands zusterbedrijf de leveringen aan de Belgische afnemers van de brandstof, in vele gevallen ook met vrijstelling van btw wegens een intracommunautaire levering. Er werd aldus tweemaal met vrijstelling van btw geleverd. Er was echter geen bewijs dat de brandstof vervoerd werden, eerst vanuit België een paar honderd meter verder naar Nederland en nadien terug naar België.

Het hof van beroep te Brussel heeft dan besloten dat er sprake was van rechtsmisbruik. De verkoop door het Belgisch bedrijf aan het Nederlands zusterbedrijf werd geacht een levering te zijn die in België plaatsvond en hierop was btw verschuldigd. Vervolgens was op de levering door het Nederlands zusterbedrijf aan de Belgische afnemers ook btw in België verschuldigd, omdat de levering plaatsvond in België omdat de goederen België nooit verlaten hadden en er dus geen sprake was van een vrijgestelde intracommunautaire levering.

Voor het hof van beroep te Brussel (Brussel 13 januari 2016, gepubliceerd in Taxwin) werd de heffing van btw over de leveringen door het Nederlands bedrijf aan Belgische afnemers niet betwist, maar werd voorgehouden dat men recht op aftrek had van de btw die verschuldigd werd, in de relatie tussen het Belgisch bedrijf en het Nederlands bedrijf. Het hof van beroep te Brussel ging ervan uit dat er sprake was van rechtsmisbruik, maar dat de toestand hersteld moest worden alsof het rechtsmisbruik niet had plaats gevonden en dat er dus een recht op aftrek was van de btw die verschuldigd was in de relatie tussen het Belgisch bedrijf en het Nederlands bedrijf.

Het hof van beroep erkende het recht op aftrek, zelfs al was dat in feite misschien reeds verjaard.

Opmerkelijk is dat het hof van beroep ook aanhaalt dat er hier geen sprake is van fraude. Het hof maakt een duidelijk onderscheid tussen rechtsmisbruik en fraude.

5. Intracommunautaire levering van auto's

28. Ten slotte wijzen we nog op een arrest van het hof van beroep van Gent van 15 juni 2010 (TFR 392, TFR-net 2010/N69). Hier ging het om een Belgische handelaar in auto's die nieuwe voertuigen verkoopt aan een belastingplichtige in Luxemburg. De voertuigen worden in Luxemburg onderworpen aan een technische controle en daar ingeschreven. Vervolgens werden de auto's terug verhuurd aan personen in België. In deze situatie heeft het hof gemeend dat er geen sprake is van simulatie, noch van rechtsmisbruik. Immers gaat het hier in de eerste plaats om een intracommunautaire levering. De auto's werden van België naar Luxemburg gebracht. Dit is bewezen. Derhalve staat de intracommunautaire levering vast. De erop volgende verhuur is ook correct en dat de auto's maar een paar dagen in Luxemburg gebleven zijn, is in dit verband niet relevant.

Om van een intracommunautaire levering te kunnen spreken, is het niet nodig dat de goederen gedurende een bepaalde tijd in het land van aankomst blijven.

Er is geen sprake van simulatie omdat men alle consequenties van zijn handelen heeft ondergaan.

Evenmin is er sprake van rechtsmisbruik zegt het hof, want er is geen echt belastingvoordeel genoten. Waren de auto's in België verkocht geweest met Belgische btw, dan zou de Luxemburgse leasingmaatschappij de btw die in België betaald is, onmiddellijk hebben kunnen recupereren. Er is de facto geen echt belastingvoordeel genoten. Het enige belastingvoordeel dat zal bestaan hebben, is natuurlijk dat op de verhuring zelf een ander btw-tarief van toepassing zou zijn. Dat is dus een belastingvoordeel voor de huurders van de auto's en niet voor de verhuurders ervan.

6. Misbruik van gemeenschapsrecht - intracommunautaire leveringen

29. In dit arrest oordeelt het hof van beroep te Gent over een ingewikkelde internationale constructie ter omzeiling van het afdragen van btw (Gent 22 mei 2018, zie Taxwin).

Het hof begint weerom van onze klassieke definitie van rechtsmisbruik zoals die in artikel 1, § 10 van het wetboek wordt vermeld en verwijst hierbij ook naar het reeds genoemde arrest Halifax. Het hof stelt:

"De geïntimeerde (Belgische Staat) zet in zijn conclusies op gedetailleerde wijze uiteen hoe men in casu met verschillende vennootschappen in verschillende landen zowel binnen als buiten de Europese Unie een constructie heeft uiteengezet om diensten te verrichten met een facturatie en geldstroom die in belangrijke mate op kunstmatige wijze afwijkt van de dienstenstroom. De Belgische Staat bewijst op die manier dat de effectieve transportactiviteit in werkelijkheid vanuit België werd geleid. Door kunstmatige facturiestromen werd systematisch in België belasting in aftrek gebracht, belastbare winsten zonder heffing van inkomstenbelastingen versluisd naar een belastingparadijs."

Het hof zegt dat de voorgestelde verrichtingen niet overeenkomen met de economische realiteit en dat alles slechts opgezet is met de bedoeling een fiscaal voordeel te behalen. Het hof stelt verder dat door de facturiestroom die afwijkt van de economische

werkelijkheid men een onrechtmatig concurrentieel voordeel heeft verkregen. Dat is niet bedoeld in de btw-wetgeving.

Het is fundamenteel voor de werking van de Europese Unie, zo vervolgt het hof, dat het afwenden van zijn regelgeving om andere doeleinden te bereiken dan waar ze voor bedoeld is, en zeker om op die manier een voordeel te bekomen dat de vrije concurrentie verstoort, ten alle prijze moet bestreden worden.

Het hof stelt verder dat ingeval van misbruik, de doorgevoerde transacties moeten worden genegeerd en geherdefinieerd moeten worden, zodoende dat de situatie zou zijn hersteld zoals ze zou zijn geweest zonder de handelingen die het misbruik vormen.

Het ging om een zeer ingewikkelde constructie waarbij vrachtwagens zagezegd verkocht werden via verschillende landen en we merken nog maar eens op dat dergelijke constructies door de rechtbanken en hoven niet meer getolereerd worden.

VII. Rechtsmisbruik inzake inkomstenbelastingen

30. Inzake inkomstenbelastingen is er een totaal andere bepaling die voor ogen moet worden gehouden. Hier gaat het nl. om artikel 344, § 1 WIB92. Deze bepaling luidt als volgt:

"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 een andere in artikel 340 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 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 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 een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden".

Alhoewel de redactie van deze bepaling enigszins verschilt van deze inzake btw, lijkt het erop dat het inhoudelijk om hetzelfde gaat. Het gaat om verrichtingen die in strijd zijn met de doelstellingen van het wetboek, waarbij men zich buiten het toepassingsgebied van een bepaling plaatst of waarbij men een voordeel geniet dat in strijd is met de doelstellingen van het wetboek en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben. Men voegt er hier wel aan toe dat de belastingplichtige kan bewijzen dat de keuze door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van belastingen.

31. De eerste vraag die hierbij rijst, is of indien de belastingplichtige zou kunnen bewijzen dat zijn keuze ook door andere motieven verantwoord is, er dan geen sprake meer is van rechtsmisbruik. Inzake btw (zoals supra gesteld) is het zo dat, opdat er sprake zou zijn van rechtsmisbruik, het niet vereist is dat er louter en alleen een fiscaal voordeel beoogd wordt, maar dat er ook andere motieven mogen zijn, mits het behalen van het fiscale voordeel, de hoofdzaak zou vormen.

De tekst van artikel 344 § 1 zou anders geïnterpreteerd kunnen worden. Als de belastingplichtige zou kunnen bewijzen dat er andere motieven zijn dan het ontwijken van belastingen, dan zou er van geen rechtsmisbruik meer sprake kunnen zijn.

We merken evenwel op dat in de praktijk artikel 344, § 1 WIB92 volledig op dezelfde wijze wordt geïnterpreteerd als het begrip rechtsmisbruik inzake btw. De administratieve circulaire en de rechtspraak ter zake zijn wat dat betreft, duidelijk. Men maakt geen onderscheid tussen beiden.

We merken op dat in een arrest van 30 oktober 2013 het Grondwettelijk hof heeft geoordeeld dat artikel 344, § 1 WIB92 niet in strijd is van het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. De bepaling heeft de toets met de Grondwet doorstaan.

We wijzen erop dat deze bepaling slechts sedert 2012 van toepassing is en men dus moet opletten met oude rechtspraak over artikel 344. Die betreffen een heel andere bepaling dan waar wij het over hebben.

VIII. Inwerkingtreding artikel 344 § 1 WIB92

32. Er is heel wat te doen geweest over het tijdstip waarop de nieuwe versie van artikel 344, § 1 WIB92 van toepassing werd. Artikel 344, § 1 is van toepassing op "een geheel van rechtshandelingen". De wet is van toepassing geworden op rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen die gesteld zijn gedurende een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april en is verbonden aan aanslagjaar 2012.

De vraag rees of alle rechtshandelingen die rechtsmisbruik zouden vormen, allemaal moeten gesteld zijn vanaf dit tijdstip. De logica zou zijn dat vermits de wet pas dan van toepassing is, het ook slechts kan gaan om rechtshandelingen die vanaf dan gesteld zijn.

De administratie interpreteerde dit echter anders en stelde dat artikel 344, § 1 WIB92 van toepassing is als de laatste rechtshandeling van het geheel van rechtshandelingen plaats vindt binnen de gestelde periode. Dus alleen de laatste rechtshandeling zou relevant zijn.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen volgde de administratie in haar standpunt ter zake en meent dat niet het geheel van rechtshandelingen na de inwerkingtreding van artikel 344, § 1 hoeft te liggen, maar dat het volstaat dat het geheel van rechtshandelingen voltooid is na die inwerkingtreding (Rb. Antwerpen 29 oktober 2018, *Fiscoloog* 2018, nr. 1587, 8).

Men kan zich de vraag stellen of deze interpretatie geen afbreuk doet aan het beginsel van minimale voorzienbaarheid van de wet. Op het ogenblik dat het geheel van rechtshandelingen werd opgezet, was er immers nog geen sprake van rechtsmisbruik. Het is pas jaren later dat het geheel als misbruik wordt bestempeld. Dan rijst de vraag hoe aan de vereiste van minimaal niveau van voorzienbaarheid voldaan kan zijn.

IX. Toepassingsgevallen van rechtsmisbruik inzake inkomstenbelastingen

1. Rechtbank Brugge 19 februari 2018 - interne meerwaarden.

33. Een eerste toepassing van artikel 344, § 1 vinden we in een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen – afdeling Brugge van 10 februari 2018 (*Fisc. Koer.* 2018, nr. 10, 998, *RGCF* 2018, nr. 4-5, 405). Het gaat hier om een toepassing van de techniek van interne meerwaarden.

Natuurlijke personen brengen hun aandelen in een vennootschap in een holding in. Zij vormen hiermee het kapitaal van de holding. Het kapitaal van de holding is dus volledig volstort en bestaat uit een inbreng in natura, nl. de aandelen. De onderliggende werkmaatschappij keert vervolgens een dividend uit van haar reserves aan de holding. Hierop is geen belasting of nagenoeg geen belasting verschuldigd wegens het genieten van een dbi-aftrek van minstens 95 %. Deze dividenduitkering wordt dan verder uitgekeerd aan de aandeelhouders onder de vorm van een kapitaalvermindering. Deze kapitaalverminderingen worden in verschillende fases uitgevoerd tussen het jaar 2005 en 2013.

De rechter in Brugge ziet hierin een toepassing van het begrip rechtsmisbruik. Het begrip rechtsmisbruik zoals we ook al supra hebben uitgelegd, omvat een objectief en een subjectief element. Het objectief element houdt in dat men een rechtshandeling kiest waardoor men zich in een toestand plaatst die strijdig is met de doelstellingen van een concrete wetsbepaling. Het subjectief element houdt in dat men die rechtshandeling stelt met het oogmerk een belastingvoordeel te verkrijgen.

34. De rechtbank stelt het volgende: er is een objectief element, nl. er bestaat een regel dat dividenden belastbaar zijn in de personenbelasting krachtens artikel 18 WIB92. Door te kiezen voor een kapitaalvermindering i.p.v. een uitkering van een dividend, stelt men zich buiten de belastbaarheid van dividenden en buiten de toepassing van dit artikel 18. Er is dan ook een subjectief element. Volgens de rechter kon de holdingvennootschap niet uitleggen waarom ze een kapitaalvermindering doorvoert, waardoor men tot het besluit komt dat er sprake is van rechtsmisbruik omdat het gaat om een volstrekt kunstmatige constructie die niet zou beantwoorden aan de economische realiteit.

Dit vonnis is zeker voor kritiek vatbaar omdat men uit artikel 18 WIB92 niet kan afleiden dat het doel van de wet is om alle uitkeringen uit vennootschappen belastbaar te stellen. Het doel van de wetgever m.b.t. artikel 18 is dividenden belastbaar te stellen. Er is geen bedoeling om alle uitkeringen door vennootschappen daardoor belastbaar te stellen. (Lees ook de commentaren in *Fisc. Koer.* en *RGCF*, hoger geciteerd).

We kunnen in dit verband opmerken dat de bedoeling van een wet niet noodzakelijk uit de tekst ervan moet blijken of kan blijken zelfs, maar dat men eerder moet gaan kijken naar de voorbereidende werken en commentaren bij de wet om te weten wat de doelstelling ervan is.

We merken even op dat de wetgever de hier besproken techniek ondertussen heeft gecounterd sedert 1 januari 2017 door het verschil tussen werkelijke waarde en aanschaffingswaarde van ingebrachte aandelen niet langer te beschouwen als volgestort kapitaal. Bovendien worden sedert 1 januari 2018 de kapitaalsverminderingen niet meer volledig aangerekend op het fiscaal gestort kapitaal, maar ook verhoudingsgewijs op de reserves.

De problematiek is daardoor een beetje voorbijgestreefd.

2. Rechtbank Gent 8 november 2017 - inkoop van eigen aandelen

35. Een opmerkelijk vonnis werd uitgesproken door de Rechtbank van eerste aanleg van Oost-Vlaanderen, afdeling Gent op 8 november 2017 (*Fisc. Koer.* 2017, nr. 19/20, 894). Het gaat hier om een vennootschap die bepaalde gunstmaatregelen genoot als inschakelingsbedrijf. Men krijgt hiervoor verminderingen van sociale zekerheidsbijdragen.

De verminderingen van sociale zekerheidsbijdragen e.d. moeten evenwel volgens de wet ter zake in de vennootschap behouden blijven. Zij mogen niet de basis vormen van enige uitkering.

De vennootschap in kwestie is evenwel overgegaan tot inkoop van eigen aandelen. Hiervoor werd een onbeschikbare reserve aangelegd. Deze werd geput uit de overgedragen winst en niet uit de winst van het boekjaar. De administratie hield voor dat deze reserve uit de winst van het boekjaar had moeten aangelegd zijn, zodoende dat op die winst vennootschapsbelasting zou verschuldigd geweest zijn.

Nu is deze vennootschapsbelasting niet verschuldigd. Ze is vrijgesteld omdat het hier gaat om een inschakelingsbedrijf (wet 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan van een aantal fiscale maatregelen). Had de onderneming deze winst gebruikt voor het inkopen van eigen aandelen, dan zou deze winst belastbaar geworden zijn op dat moment omdat ze niet meer in het bedrijf behouden bleef. Nu dat men de inkoop van eigen aandelen financiert vanuit een onbeschikbare reserve die gevormd is uit winst van vroegere jaren, is de inkoop van aandelen vrij van belasting. De administratie wil dit bestrijden als rechtsmisbruik.

De rechter noteert dat men niet wil overgaan tot herkwalificatie van de inkoop van eigen aandelen. Die kwalificatie blijft gerespecteerd. De administratie houdt niet voor dat het gaat om een verborgen dividenduitkering (zie de zaak die we zonet besproken hebben). Men accepteert de verrichting als inkoop van eigen aandelen, maar men stelt dat er rechtsmisbruik gepleegd wordt door deze inkoop niet te financieren uit winst van het jaar, maar uit winst van vorige jaren.

De rechtbank gaat hierop verder en stelt dat er geen wettelijke bepaling is die verhindert dat de onbeschikbare reserve voor inkoop van eigen aandelen door afname van overgedragen winst van vorige boekjaren wordt gevormd. Indien we de herkwalificatie zouden aannemen die de fiscus voorhoudt, dan zou men niet meer kunnen genieten van het fiscaal gunstregime. De antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 is niet bedoeld om gevolgen recht te zetten van een fiscaal gunstregime waarvan de administratie vindt dat die

blijkbaar te veel in het voordeel van de belastingplichtige speelt. De administratie wordt derhalve in het ongelijk gesteld.

3. Rechtbank Brugge 19 februari 2018 - herkwalificatie van verkoop van aandelen in bedrijfsleidersbezoldiging

36. Dit vonnis betreft het volgende. Iemand was een zelfstandig apotheker en richt op een bepaald ogenblik een bvba op waarin hij de apotheek verder uitbaat. Hij is dan de bedrijfsleider van de bvba. Als zelfstandig apotheker kocht deze persoon in kwestie aandelen van een coöperatieve vennootschap die erkend was om te voorzien in de professionele behoeften van haar deelnemers (apothekers).

Toen de apotheek werd uitgebaat door de bvba, bleef de persoon in kwestie persoonlijk aandelen kopen van die coöperatieve vennootschap. Op een bepaald ogenblik verkoopt hij die aandelen en realiseert een zeer grote meerwaarde. De administratie wou deze meerwaarden herkwalificeren als bedrijfsleidersbezoldiging omdat de meerwaarde betrekking had op aandelen in een coöperatieve vennootschap van apothekers die men alleen kon aankopen als men apotheker was.

De administratie beriep zich hiervoor op artikel 344 § 1 WIB92. De rechtbank gaat uit van het begrip 'fiscaal misbruik' en herhaalt wat we hierboven al een aantal keren hebben gesteld, nl. dat er een objectief element en een subjectief element is.

Het objectief element houdt in dat men een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiezen waardoor men zich in en toestand plaatst die strijdig is met de doelstellingen van de fiscale wet. Dat kan gebeuren door zich buiten de letter van de belastingwet te stellen of door zich binnen het toepassingsgebied van een lagere belasting te brengen.

Het subjectief element houdt dan in dat de rechtshandeling of geheel van handelingen gesteld wordt met als wezenlijk doel het verkrijgen van het belastingvoordeel.

De strijdigheid met de doelstelling van de fiscale wet moet volgens de rechtbank begrepen worden in het licht van volstrekt kunstmatige constructies wanneer de verrichting niet aan de economische werkelijkheid beantwoordt of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt.

De administratie hield dan voor dat men zich buiten het toepassingsgebied plaatste van artikel 32 WIB/92 (bedrijfsleidersbezoldigingen).

37. De rechtbank aanvaardt dat men de aandelen alleen kon kopen omdat men de zaakvoerder/vennoot was van een vennootschap die een apotheek uitbaatte en dat het aantal aandelen dat men jaarlijks kon kopen, afhankelijk was van de aankopen die de bvba gedaan had bij de vennootschap waarvan men de aandelen kocht.

De rechtbank houdt voor dat het kopen van de aandelen van de coöperatieve vennootschap toegelaten was. Uit niets blijkt, zo gaat de rechtbank verder, dat de aandelen gekocht werden met gelden afkomstig van de bvba zelf.

De rechtbank stelt dan dat men inderdaad een meerwaarde heeft gerealiseerd en dat die toekomt aan de bedrijfsleider in kwestie die zich geen gelden heeft toegeëigend van de bvba zelf om de aandelen te kopen. Het gaat hier niet om een kunstmatige constructie, zegt men, waarbij men zich buiten de toepassing van de wet plaatst. Er kon volgens de rechtbank geen beroep gedaan worden op het concept van rechtsmisbruik.

We vragen ons af of in deze casus men zover had moeten gaan dat men beroep had moeten doen op het concept rechtsmisbruik. Het ging hier om de vraag of er een bezoldiging mocht belast worden of niet. Men had de problematiek ook vanuit die hoek kunnen benaderen, stellende dat er geen vergoeding genoten werd voor het uitoefenen van een bepaalde functie en dat de oorzaak van de vergoeding niet ligt in de uitgeoefende functie, maar in de verkoop van aandelen.

Dat lijkt ons evenzeer een mogelijke benadering van de casus in kwestie geweest te zijn.

4. Vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 25 juni 2018 - fiscaal misbruik - toekenning van tantièmes aan een managementvennootschap

38. Een bepaalde vennootschap keert op zeker ogenblik een tantième uit aan haar managementvennootschap. De administratie meent dat deze toekenning van een tantième een fiscaal misbruik vormt in de zin van artikel 344, § 1.

De vennootschap die het tantième toekent, maakt winsten, maar de managementvennootschap lijdt verliezen. Door het tantième toe te kennen aan de managementvennootschap, worden de winsten afgeroomd en wordt deze winst onder de vorm van tantième niet belast wegens compensatie van de managementvennootschap.

De rechtbank meent dat er hier inderdaad sprake is van rechtsmisbruik. De rechtbank begint met te herhalen wat de tekst van artikel 344 is en men inderdaad weer het objectieve en subjectieve element moet onderkennen.

Volgens de administratie zou het hier gaan om een constructie die nooit tot stand zou zijn gekomen tussen onafhankelijke van elkaar functionerende personen. Er worden nl. tantièmes uitgekeerd aan een vennootschap die de facto geen managementprestaties levert, terwijl de eigenlijke bestuurder een andere natuurlijk persoon is die geen tantième krijgt. De hele constructie is derhalve, volgens de rechtbank, een fiscaal misbruik.

In dit verband werd ook nog opgeworpen dat een tantième in wezen geen uitgave is die moet beantwoorden aan artikel 49 WIB92. Het is een besteding van de winst en geen uitgave om inkomsten te verwerven of te behouden. De rechtbank acht deze discussie echter niet relevant omdat de toekenning van de tantième louter ingegeven is om motieven van fiscale planning en kan beschouwd worden als een misbruik. Of het tantième nu moet beantwoorden aan de voorwaarden van artikel 49 (een bedrijfsuitgave bedoeld om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden) is dan van geen belang meer volgens de rechtbank.

Hieruit blijkt nogmaals dat constructies of toekenningen die louter om fiscale redenen gebeuren, tegenwoordig zeker bestreden worden. Het was *in casu* zo dat het tantième alleen werd toegekend aan de managementvennootschap die in feite, zo lezen we in het vonnis tenminste, geen of bijna geen activiteit deed en zich niet echt met het managen van de vennootschap bezighield. Het ging om een toekenning die louter een goedgunstigheid zou vormen en die louter ingegeven is door fiscale motieven.

We zien weer dat wanneer er niet consequent gehandeld wordt, de rechtbanken zeker geneigd blijven om van rechtsmisbruik te spreken.

X. Europese antimisbruikbepaling

39. Sinds 1 januari 2019 is de Europese Richtlijn 2016/1164 van 12 juli 2016 van toepassing geworden.

Deze Richtlijn heeft betrekking op het internationale belastingheffing en het bestrijden van internationale belastingontwijking. In het kader daarvan is een algemene antimisbruikbepaling voorzien. Deze bepaling is opgenomen in artikel 6 van de Richtlijn en luidt als volgt:

"1. Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.

2. voor toepassing van lid 1 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor overzich niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

3. Wanneer een constructie of een reeks van constructies overeenkomstig lid 1 buiten beschouwing wordt gelaten, wordt de belastingschuld berekend op grond van het nationale recht."

Deze bepaling sluit aan bij de Europese rechtspraak ter zake die we hiervoor geciteerd hebben in het kader van de btw-problematiek ter zake.

Ook kan worden verwezen naar het arrest van het HvJ van 12 september 2006 (C-196/04, *Canbury Schweppes*). We kunnen zien dat in de rechtspraak van het HvJ altijd dezelfde bepalingen en criteria naar voor komen.

Men heeft het niet nodig gevonden in België om de wet te wijzigen n.a.v. deze Richtlijn, omdat men meent dat artikel 344, § 1 voldoende zou zijn ter zake. We kunnen een hele discussie voeren of dit inderdaad het geval is. We kunnen vaststellen dat er toch tekstuele verschillen zijn tussen artikel 344 §, 1 en het artikel 6 van de Richtlijn.

Artikel 344, § 1 heeft het over "een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen" en in de Richtlijn heeft men het over "constructies". Mogelijk dat de Richtlijn breder is dan artikel 344, § 1.

We merken op dat in de Richtlijn men het er over heeft dat het doel of de toepassing van het toepasselijk belastingrecht wordt ondermijnd, terwijl men in artikel 344 § 1 alleen verwijst naar het Wetboek en daarom bijvoorbeeld niet van toepassing zou zijn op de misbruiken i.v.m. de dubbelbelastingverdragen.

Het is misschien niet zo duidelijk dat er een algemene uniforme toepassing van antimisbruikbepalingen tot stand komt door de Richtlijn en dat we moeten stellen dat België misschien de Richtlijn niet correct heeft ingevoegd in haar wetgeving.

In dit verband herinneren we eraan dat een lidstaat zich niet rechtstreeks op de Richtlijn kan beroepen, maar alleen op haar eigen wetgeving. Wanneer haar eigen wetgeving niet in overeenstemming is met de Richtlijn, dat is dit een probleem voor de Staat in kwestie.

XI. Rechtsmisbruik gepleegd door de overheid zelf

40. Nu we het hebben over misbruik van recht, vestigen we ook de aandacht op een arrest van het Hof van Cassatie van 30 oktober 2014. Het ging erover dat in het kader van de wet continuïteit ondernemingen een onderneming in moeilijkheden een reorganisatieplan aan de rechtbank vroeg. Eén van de schuldeisers was de fiscus. De fiscus is in dit verband alleen een algemeen bevoorrechte schuldeiser en geen bijzondere bevoorrechte schuldeiser, zodat de administratie ingeval van toepassing van de wet continuïteit ondernemingen eventueel ermee geconfronteerd wordt dat haar schuld deels door de rechtbank wordt verminderd of kwijtgescholden.

Maar de fiscus kan nog wel een wettelijke hypotheek nemen op de onroerende goederen van de persoon in kwestie en zodoende kan zij bij de verkoop nog altijd haar wettelijke hypotheek laten gelden.

In een bepaald geval werd de administratie geconfronteerd met het feit dat iemand een reorganisatie vroeg in het kader van de wet continuïteit ondernemingen. Vlak vóór het indienen van de schuldvordering nam de ontvanger nog snel een hypotheek op de onroerende goederen van de persoon in kwestie. Men heeft dit aangevochten als een vorm van rechtsmisbruik, zij het dan een andere vorm van rechtsmisbruik dan degene die wij tot nu toe besproken hebben. Maar het Hof van Cassatie is het daar niet mee eens.

Er is slechts sprake van rechtsmisbruik wanneer men een recht uitoefent op een manier die manifest de limieten te buiten gaat van hoe een voorzichtig en diligent iemand dat recht zou uitoefenen.

Als de administratie om de invordering van een schuld te waarborgen, snel een hypotheek neemt, dan is dit geen misbruik. De fiscus heeft slechts gedaan wat iedere voorzichtige schuldeiser in dezelfde omstandigheid zou doen.