



HoGent



Handelswetenschappen en Bestuurskunde

Masterproef

De nieuwe antimisbruikbepaling inzake successierechten.

Maaïke Van Overmeire

Master in de Handelswetenschappen

Afstudeerrichting: Accountancy & Fiscaliteit

Promotor: Prof. dr. De Groote Bertel

Academiejaar 2012-2013

INHOUDSOPGAVE

INHOUDSOPGAVE	3
Voorwoord.....	9
Inleiding.....	11
Deel I. Een situering	15
Hoofdstuk 1. Het recht van de minst belaste weg.....	17
Hoofdstuk 2. De algemene antimisbruikbepaling: historisch.....	19
2.1. Veinzing of simulatieleer.....	19
2.2. De theorie van de wetsontduiking ('fraus legis-leer').....	20
2.3. De theorie van de economische werkelijkheid.....	21
2.4. De algemene antimisbruikbepaling.....	22
Hoofdstuk 3. De oude antirechtsmisbruikbepaling.....	23
3.1. De wetgeving.....	23
3.2. Een algemene inefficiëntie.....	23
3.2.1. De nieuwe kwalificatie moet soortgelijke niet-fiscale gevolgen hebben. ..	24
3.2.2. De juridische kwalificatie van de rechtshandeling is niet tegenstelbaar aan de administratie.....	25
3.2.3. Een moeilijke bewijslast voor de administratie en een gemakkelijk tegenbewijs.....	25
3.2.4. Een beperkt toepassingsgebied.....	26
3.3. Tussenbesluit.....	27
Deel II. De nieuwe antimisbruikbepaling	29
Hoofdstuk 1. De nieuwe antimisbruikbepaling.....	31
1.1. De wetgeving.....	31
1.2. De circulaires.....	32
Hoofdstuk 2. Inspiratie voor vernieuwing.....	33
2.1. Aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie.....	33
2.2. Europeesrechtelijke ontwikkelingen.....	34
2.2.1. Fiscaal misbruik met een objectief en subjectief element.....	34
2.2.2. Volstrekt kunstmatige constructies.....	35
2.3. Het doctrine-artikel van De Broe.....	36
2.4. Het advies van Raad van State.....	37

Hoofdstuk 3. Het toepassingsgebied.....	41
3.1. Ratione temporis.....	41
3.2. Ratione personae.	41
3.3. Ratione materiae.	42
Hoofdstuk 4. Een diepere analyse.....	45
4.1. De administratie bewijst fiscaal misbruik.	45
4.1.1. Fiscaal misbruik.	45
4.1.2. Het bewijs van de administratie.....	46
4.2. Het subjectieve tegenbewijs van de belastingplichtige.	48
4.3. Herziening van de fiscale toestand.	50
4.3.1. Niet-tegenstelbaarheid.....	50
4.3.2. Herziening.	51
4.4. Tussenbesluit.....	52
Hoofdstuk 5. De Rulingcommissie.....	55
Hoofdstuk 6. Een schematische vergelijking: oud vs. nieuw.....	57
Hoofdstuk 7. Discussiepunten.....	59
7.1. Schending legaliteitsbeginsel.....	59
7.1.1. Een te grote discretionaire bevoegdheid voor de administratie.	60
7.1.2. Analogische interpretatie.....	61
7.1.3. Wat is de doelstelling van een wetsbepaling?	62
7.2. Aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel.	64
7.3. Fiscaal misbruik: een onduidelijke formulering.	65
7.4. Bevoegdheidsovertreding.	66
7.5. De specifieke antimisbruikbepalingen.	68
Hoofdstuk 8. Besluit.	71
Deel III. Toepassingen.	73
Hoofdstuk 1. De circulaires.	75
1.1. De inhoud.	75
1.2. De witte lijst.	76
1.3. De zwarte lijst.	76
1.4. De draagwijdte.....	77
Hoofdstuk 2. De schenking: handgift, bankgift en voor buitenlandse notaris.	79
2.1. De techniek.....	79

2.2.	Het fiscaal voordeel.....	79
2.3.	Een situering.....	80
2.4.	Geen fiscaal misbruik.....	80
2.4.1.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	80
2.4.2.	Er bestaat geen algemene registratieverplichting.....	81
2.4.3.	De invoering van de verdachte periode.....	81
2.5.	Besluit.....	81
Hoofdstuk 3.	Schenking onder last of onder ontbindende voorwaarde.....	83
3.1.	De techniek.....	83
3.2.	Het fiscaal voordeel.....	84
3.3.	Fiscaal misbruik.....	84
3.3.1.	Het is een gecombineerde constructie.....	84
3.4.	Geen fiscaal misbruik.....	84
3.4.1.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	84
3.4.2.	Het is geen 'volstrekt kunstmatige constructie'.....	85
3.4.3.	Een maatschap is fiscaal transparant.....	85
3.5.	Besluit.....	85
Hoofdstuk 4.	Het testament voor de Vlaamse gezinswoning.....	87
4.1.	De techniek.....	87
4.2.	Het fiscaal voordeel.....	87
4.3.	Fiscaal misbruik.....	88
4.3.1.	Bij het gebruik van een restlegaat is er geen niet-fiscaal motief voorhanden.....	88
4.4.	Geen fiscaal misbruik.....	89
4.4.1.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	89
4.4.2.	Het is een testamentaire bepaling.....	89
4.4.3.	Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.....	89
4.5.	Besluit.....	89
Hoofdstuk 5.	Tontine- en aanwasclausules.....	91
5.1.	De techniek.....	91
5.2.	Het fiscaal voordeel.....	91
5.3.	Geen fiscaal misbruik.....	92

5.3.1.	Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.....	92
5.3.2.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	92
5.4	Besluit.....	93
Hoofdstuk 6.	Het duolegaat.....	95
6.1.	De techniek.....	95
6.2.	Het fiscaal voordeel.....	95
6.3.	Een situering.....	95
6.4.	Fiscaal misbruik.....	96
6.4.1.	Er bestaat geen niet-fiscaal motief.....	96
6.4.2.	De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.....	96
6.5.	Geen fiscaal misbruik.....	97
6.5.1.	Het is een testamentaire bepaling.....	97
6.5.2.	De last om de rechten van een derde te dragen, is geen legaat.....	97
6.6.	Besluit.....	97
Hoofdstuk 7.	De sterfhuisclausule.....	99
7.1.	De techniek.....	99
7.2.	Het fiscaal voordeel.....	99
7.3.	Een situering.....	100
7.4.	Fiscaal misbruik.....	101
7.4.1.	Art. 5 W.Succ. wordt gefrustreerd.....	101
7.4.2.	De doelstellingen van art. 5 W.Succ. worden gefrustreerd.....	102
7.4.3.	Er bestaat geen niet-fiscaal motief.....	102
7.5.	Geen fiscaal misbruik.....	103
7.5.1.	Art. 5 W.Succ. bevat een overlevingsvoorwaarde.....	103
7.5.2.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	103
7.6.	Besluit.....	103
Hoofdstuk 8.	De inbreng in de huwgemeenschap gevolgd door schenking.....	105
8.1.	De techniek.....	105
8.2.	Het fiscaal voordeel.....	105
8.3.	Fiscaal misbruik.....	106
8.3.1.	De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.....	106
8.4.	Geen fiscaal misbruik.....	106

8.4.1.	Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.	106
8.4.2.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.	107
8.5.	Besluit.	107
Hoofdstuk 9.	Wederzijdse schenking tussen echtgenoten na uitbreng uit de huwgemeenschap.	109
9.1.	De techniek.	109
9.2.	Het fiscaal voordeel.	109
9.3.	Fiscaal misbruik.	110
9.3.1.	Art. 5 W.Succ. wordt gefrustreerd.	110
9.4.	Geen fiscaal misbruik.	111
9.4.1.	Echtgenoten hebben het recht om hun huwelijkscontract te wijzigen. ...	111
9.4.2.	Schenken zijn niet herroepbaar binnen het huwelijkscontract.	111
9.4.3.	Echtgenoten kunnen onmogelijk aan elkaar schenken vanuit de gemeenschap.	111
9.4.4.	Art. 5 W.Succ. wordt niet gefrustreerd.	111
9.4.5.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.	112
9.5.	Besluit.	113
Hoofdstuk 10.	Het "Ik-opa" testament.	115
10.1.	De techniek.	115
10.2.	Het fiscaal voordeel.	115
10.3.	Een situering.	117
10.4.	Fiscaal misbruik.	118
10.4.1.	De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.	118
10.4.2.	Er bestaat geen niet-fiscaal motief.	118
10.5.	Geen fiscaal misbruik.	118
10.5.1.	Het is een testamentaire bepaling.	118
10.6.	Besluit.	118
Hoofdstuk 11.	De gesplitste aankoop na voorafgaande schenking.	121
11.1.	De techniek.	121
11.2.	Het fiscaal voordeel.	121
11.3.	Een situering.	122
11.4.	Fiscaal misbruik.	124

11.4.1.	Art. 9 W.Succ. wordt gefrustreerd.....	124
11.5.	Geen fiscaal misbruik.....	125
11.5.1.	Art. 9 W.Succ. wordt niet gefrustreerd.....	125
11.5.2.	De argumentatie van de administratie is onjuist.	126
11.5.3.	Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.....	126
11.6.	Besluit.....	127
Hoofdstuk 12.	Besluit.....	129
Deel IV.	Besluit.	131
Deel V.	Bronnenlijst.	133
Hoofdstuk 1.	Wetgeving.	133
1.1.	Grondwet.	133
1.2.	Akten van de wetgevende machten.	133
1.3.	Koninklijke besluiten.	133
1.4.	Parlementaire wetgeving en pseudo-wetgeving.	133
Hoofdstuk 2.	Rechtspraak.	135
2.1.	Internationaalrechtelijke rechtspraak.....	135
2.2.	Grondwettelijk Hof.....	135
2.3.	Hof van Cassatie.	135
2.4.	Lagere rechtbanken.....	135
Hoofdstuk 3.	Rechtsleer.....	137
3.1.	Boeken & bijdragen in verzamelwerken.	137
3.2.	Tijdschriftartikelen.....	138
3.3.	Bronnen op het internet.	140
Bijlagen		143
Bijlage 1.	Circulaire nr. 4/2012.....	143
Bijlage 2.	Circulaire nr. 8/2012.....	153
Bijlage 3.	Circulaire nr. 5/2013.....	157
Bijlage 4.	Administratieve beslissing van 15 juli 2011.....	161

Voorwoord.

1. Het schrijven van deze masterproef¹ is op vele vlakken een leerrijke ervaring geweest. Ik heb een beter inzicht gekregen in de wereld van de successieplanning en mijn kennis over enkele planningstechnieken is enorm vergroot. Daarnaast heeft deze masterproef mij geleerd dat ik een professionele toekomst in de persoonlijke financiële planning ambieer.

Op deze plek in mijn masterproef wil ik graag enkele mensen in het bijzonder bedanken.

Mijn promotor, prof. dr. De Grootte, voor het verstrekken van noodzakelijk advies en het tussentijds evalueren van de tekst.

Mijn stagebegeleider, de heer Hubrecht, voor het aanreiken van enkele onontbeerlijke bronnen en het beantwoorden van mijn vragen.

En tot slot, mijn familie en vriend, voor het nalezen van deze masterproef op spel- en tikfouten.

Veel leesplezier.

¹ Deze masterproef is bijgewerkt tot en met 25 mei 2013.

Inleiding.

2. In de volksmond durft men wel eens te zeggen dat successierechten een ‘*belasting voor dommeriken*’ is, voor diegenen die het tijdens hun leven hebben nagelaten een fiscale constructie op te zetten zodat hun erfgenamen geen successierechten meer zouden moeten betalen.² Een mogelijke fiscale constructie om een daling van de successierechten te realiseren, is het duolegaat. U legateert een aanzienlijk bedrag aan een VZW met als last de successierechten van uw erfgenamen te dragen. Eenvoudig toch?

Uit een enquête uitgevoerd in België in opdracht van MAUS bleek dat maar liefst 40,16% van de ondervraagden die reeds een erfenis ontvangen hadden, gesjoemeld hadden met de successieaangifte.³ Het is duidelijk dat de publieke opinie zich steeds toleranter opstelde ten opzichte van het gebruik van planningstechnieken. Als gevolg van een toenemende vraag schoten fiscale adviesbureaus dan ook als paddenstoelen uit de grond.

3. Het was noodzakelijk dat de wetgever inspeelde op deze veranderingen aangezien de administratie hier veel inkomsten door misliep.⁴ Dit gebeurde op fiscaal vlak in 2012 door de oude, ineffectieve antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen. Door de invoering van de nieuwe antimisbruikbepaling zal de administratie voortaan uw fiscaal misbruik negeren en de belasting heffen alsof het misbruik nooit had plaatsgevonden.

Ook op burgerrechtelijk vlak staat de wetgever niet stil. Annemie Turtelboom, minister van Justitie, is het Belgisch erfrecht aan het hervormen. Dit is een noodzakelijk gevolg van een snel veranderende maatschappij. Volgend voorbeeld toont dit duidelijk aan: Jan vormt een nieuw samengesteld gezin met Mia. Uit een vorige relatie heeft Jan een meerderjarige zoon en Mia twee minderjarige dochters. Samen zijn ze sinds 2012 trotse ouders van een zoontje. Op vandaag is het onmogelijk om, zonder een constructie op te

² M. MAUS, *Iedereen doet het! Belastingontduiking in België*, Gent, Borgerhoff & Lamberigts, 2012, 146.

³ M. MAUS, *Iedereen doet het! Belastingontduiking in België*, Gent, Borgerhoff & Lamberigts, 2012, 115.

⁴ Volgens een studie van professor SCHNEIDER zou de zwarte economie in België in 2010 maar liefst 17,9% van het BBP vertegenwoordigen. Ruw geschat impliceert dit dat de Schatkist dat jaar maar liefst 26 miljard euro aan inkomsten heeft gemist ten gevolge van het fenomeen fraude. M. MAUS, *Iedereen doet het! Belastingontduiking in België*, Gent, Borgerhoff & Lamberigts, 2012, 98.

zetten, bij het overlijden van een van de echtgenoten alle kinderen een gelijk deel te laten erven.

Enkele hervormingen zijn reeds geïmplementeerd zoals een modernisering van het begrip 'onwaardigheid om te sterven' en plaatsvervulling is vanaf nu ook mogelijk bij onwaardigheid en verwerping van de nalatenschap. Binnenkort worden nog meerdere hervormingen doorgevoerd. Zo wordt het duidelijk wat wel en wat niet mag inzake huwelijkscontracten; welke regelingen mogen nog voor de langstlevende echtgenoot genomen worden. Ook wordt de reserve van de ouders afgeschaft, het beschikbaar deel van de nalatenschap wordt uitgebreid waardoor de reserve van de kinderen herleid wordt tot een kleiner deel en de bestaande regel van de reserve in natura wordt afgeschaft. Verder wordt het mogelijk om stiefkinderen even veel te laten erven als de eigen kinderen. Ten slotte wordt de regeling in verband met levensverzekeringen op punt gezet.⁵ Deze hervormingen zullen gevolgen hebben voor de bestaande planningstechnieken en een deur openzetten naar nieuwe planningstechnieken.

4. In deze masterproef wordt de focus gelegd op de fiscale verandering, de nieuwe antimisbruikbepaling en meer specifiek op het gebied van de successiewetgeving. De bepaling wordt geëvalueerd en de gevolgen ervan worden uit de doeken gedaan aan de hand van twee onderzoeksvragen.

5. "Is het de wetgever gelukt om de oude antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen?", is de eerste onderzoeksvraag. Zoals aangehaald was de oude antirechtsmisbruikbepaling inefficiënt. Dit was onder meer zo omdat het toepassingsgebied zich beperkte tot rechtshandelingen in de economische sfeer. Bij het ontwerpen van de nieuwe antimisbruikbepaling was het dan ook de doelstelling van de wetgever om alle inefficiënties weg te werken.

Deze onderzoeksvraag wordt beantwoord aan de hand van een deelvraag. Deze deelvraag wordt onderzocht in deel een 'Een situering' en luidt als volgt: "Waarom was de oude antirechtsmisbruikbepaling zo inefficiënt?". Er wordt een brede omkadering van de algemene antimisbruikbepaling gegeven en er wordt een blik geworpen op de oude, inefficiënte bepaling.

⁵ M. VANDAMME EN K. BAUTERS, "Hervorming van het erfrecht. Antwoord op de maatschappelijke noden", *notarius* 2013, 1, 2-4, http://www.notaris.be/pdf_brochures/hervorming%20erfrecht%20-%20interview%20turtelboom-casman.pdf.

Het antwoord op de eerste onderzoeksvraag wordt geformuleerd in het tweede deel 'De nieuwe antimisbruikbepaling'. Hier wordt de nieuwe antimisbruikbepaling onder de loep genomen. Onder andere de wettekst, de precieze werking van de bepaling, de kritieken uit de rechtsleer en de inspiratiebronnen van de wetgever worden besproken. In het besluit wordt de onderzoeksvraag beantwoord: Is het de wetgever gelukt om de oude antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen?

6. De tweede onderzoeksvraag luidt als volgt: "Wat zijn de gevolgen van de nieuwe antimisbruikbepaling voor de bestaande planningstechnieken?". De aankondiging van de nieuwe antimisbruikbepaling zorgde voor paniek in de wereld van de financiële planning. Er was lange tijd grote onduidelijkheid over welke planningstechnieken door de administratie als fiscaal misbruik zouden worden bestempeld en welke hoogstwaarschijnlijk nog door de beugel zouden kunnen. Vandaag komt hier stilaan meer duidelijkheid over.

Deze onderzoeksvraag wordt in detail beantwoord in het derde deel 'Toepassingen'. Eerst worden drie circulaire's besproken en vervolgens worden enkele planningstechnieken grondiger geanalyseerd. De werking van de constructie wordt belicht en aan de hand van een voorbeeld wordt aangetoond hoe groot het fiscaal voordeel van de betreffende constructie kan zijn. De argumentatie van de rechtsleer en de administratie waarom de techniek al dan niet fiscaal misbruik zou uitmaken, wordt gegeven. Per planningstechniek worden de gevolgen onderzocht: is het nog veilig om de techniek toe te passen of niet? Het laatste hoofdstuk bevat het antwoord op de onderzoeksvraag.

7. Tot slot kan men in het vierde deel 'Besluit' een algemene conclusie terugvinden.

Deel I. Een situering.

8. Dit eerste deel bevat het antwoord op de deelvraag van de eerste onderzoeksvraag: "Waarom was de oude antirechtsmisbruikbepaling zo inefficiënt?". Aan de hand van drie hoofdstukken wordt een antwoord geformuleerd.

Het eerste hoofdstuk geeft het juridische draagvlak van 'het recht van de minst belaste weg' weer. Eveneens wordt het verschil tussen belastingontduiking en belastingontwijking verduidelijkt.

De verschillende acties van de administratie om het recht van de minst belaste weg te beperken worden in het tweede hoofdstuk bekeken vanuit een historisch perspectief. De simulatieleer, de theorie van de wetsontduiking, de theorie van de economische werkelijkheid en het gebruik van een algemene antimisbruikbepaling worden opeenvolgend besproken.

En tot slot wordt in hoofdstuk drie de oude antirechtsmisbruikbepaling toegelicht. De wettekst wordt gegeven en er wordt verklaard waarom er nood was aan een nieuwe antimisbruikbepaling. Het antwoord op de eerste deelvraag wordt in dit hoofdstuk verwoord.

HOOFDSTUK 1. HET RECHT VAN DE MINST BELASTE WEG.

9. Als een belastingplichtige in België de keuze heeft tussen een belaste rechtshandeling en een minder belaste rechtshandeling, heeft hij het recht om te kiezen voor de minder belaste rechtshandeling ('de vrije keuze van de minst belaste weg').⁶ De grondslag van dit recht kan teruggevonden worden in art. 170 GW, het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel, en de burgerrechtelijke vrijheid om te contracteren.

10. Overeenkomstig het fiscaal legaliteitsbeginsel kan geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet.⁷ Dit impliceert kortweg dat alles vrij is van belasting, tenzij de wetgever anders bepaalt.⁸ Dit beginsel vormt de basis van het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingontduiking.

11. Belastingontwijking houdt in dat de belastingplichtige een belasting ontwijkt door het niet stellen van rechtshandelingen, door het stellen van andere rechtshandelingen die een lagere belastbare basis opleveren, door fysieke ontwijking of door middel van een juridische vormgeving die de werkelijkheid weergeeft maar met als enig doel of als hoofddoel het ontwijken van een bepaling van openbare orde of van dwingend recht en waarbij een toestand wordt gecreëerd die zeer dicht in de buurt komt van de ontweken bepaling.⁹ Hierbij schendt de belastingplichtige geen fiscale wetsbepaling. Dit heeft tot gevolg dat belastingontwijking toegestaan is en dus niet administratief- of strafrechtelijk sanctioneerbaar is.¹⁰

De volgende situatie vormt een voorbeeld van belastingontwijking. Apple sloot een deal met de regering van Ierland over een belastinggraad van minder dan 2%. Via enkele dochters versluisde Apple het gros van haar internationale winst via Ierland. Zo ontweek Apple 44 miljard dollar belastingen op buitenlandse inkomsten. Het bedrijf handelde niet in strijd met de wet maar maakte gebruik van een 'loophole'.¹¹

⁶ F. VERRUE, *Anti-misbruikbepalingen tegenover de keuze voor de minst belaste weg*, 1, http://www.vub.ac.be/iPAVUB/Postgraduaten/Resources/Werkfiche_Antimisbruikbepalingen_Fr%E9d%E9ric_Verrue.pdf

⁷ Art. 170, §1, GW.

⁸ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 95, nr. 4; A. TIBERGHEN, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 87, nr. 120.

⁹ A. ANTHONISSEN en L. DEBROE, "FORUM Belastingontwijking en belastingfraude", *TFR* 2009, 375, 111.

¹⁰ M. MAUS en S. DE MEULENAER, *Handboek Fiscaal Strafrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 9.

¹¹ B. SERRURE en K. VANSTEENLAND, "Apple vond Heilige Graal van belastingen", *De Tijd* 21 mei 2013,

12. Tegenover belastingontwijking staat belastingontduiking, hier wordt een inbreuk op de fiscale wetgeving verondersteld. Door het bestaan van dit materiële element is belastingontduiking strafbaar als fiscale fraude.¹²

De volgende situatie vormt een voorbeeld van belastingontduiking. In de aangifte van nalatenschap 'vergeten' de erfgenamen van Jan de volgende goederen aan te geven: een onroerend goed gelegen in Spanje en een schilderij ter waarde van € 300.000. Er is een overtreding van art. 15 W.Succ.: "Het successierecht is verschuldigd op de algemeenheid der aan de overledene [...] toebehorende goederen, waar ook ze zich bevinden...".

Het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg is breed, het gaat van een rechtmatige keuze tussen twee opties met een verschillend belastingtarief tot belastingontwijking. Aangezien er nergens een overtreding van de fiscale wet is, is het op grond van het legaliteitsbeginsel steeds toegestaan.

13. Onder contractvrijheid verstaat men de aan ieder individu toegekende bevoegdheid om naar eigen goeddunken rechtsverhoudingen in het leven te roepen en de inhoud daarvan te bepalen door middel van het sluiten van overeenkomsten.¹³ Door de toepassing van dit beginsel hebben partijen enerzijds de vrijheid om al dan niet te contracteren, en anderzijds om te contracteren op de wijze die hen het voordeligst lijkt.¹⁴ Omgezet naar het fiscaal recht komt dit erop neer dat, wanneer partijen de keuze hebben tussen verschillende wegen om het door hen beoogde resultaat te bereiken, de belastingplichtige de weg mag kiezen die voor hem het meest optimaal is.¹⁵

http://www.tijd.be/nieuws/ondernemingen_technologie/Apple_vond_Heilige_Graal_van_belasting_ontwijking.9347507-3126.art

¹² A. VAN ZANTBEEK, "Antimisbruikcirculaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in *estate planning-land*?", *TEP* 2012, 5, 291.

¹³ M. DAMBRE, *Contractvrijheid en rechtsdwang bij de bepaling van de kostprijs van de huur van onroerende goederen*, doctoraatsthesis rechten Ugent, 2007-08, 7, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/301/112/RUG01-001301112_2010_0001_AC.pdf

¹⁴ B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", *AFT* 2010, 3, p. 6.

¹⁵ K. VAN QUECKELBERGHE, *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 38, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf.

HOOFDSTUK 2. DE ALGEMENE ANTIMISBRUIKBEPALING: HISTORISCH.

14. De administratie heeft in de loop van de geschiedenis meerdere pogingen ondernomen om de vrije keuze van de minst belaste weg te begrenzen en belastingontwijking tegen te gaan. Dit gebeurde onder meer door de simulatieleer, de leer van de wetsontduiking en de theorie van de economische werkelijkheid. Telkenmale werd zij door de rechtspraak en rechtsleer teruggefloten.¹⁶ Uiteindelijk voerde de wetgever in 1993 voor het eerst een algemene antimisbruikbepaling in.

2.1. Veinzing of simulatieleer.

15. Het eerste wapen van de administratie tegen fiscale constructies was veinzing of de simulatieleer.¹⁷ Geveinsde rechtshandelingen waren niet tegenstelbaar aan de administratie.¹⁸

Doorheen de jaren gaf de administratie een brede betekenis aan het begrip 'simulatie', dit omvatte zowel een objectieve als een subjectieve interpretatie. Er was sprake van simulatie volgens de objectieve interpretatie wanneer de partijen een schijnrechtshandeling stelden en overeenkwamen dat zij de gevolgen daarvan door een andere, geheimgehouden overeenkomst zouden wijzigen of teniet doen. Simulatie onderstelde dus twee simultane overeenkomsten waarvan de ene enkel bestemd was om de andere te wijzigen. Er bestond slechts één enkele werkelijke overeenkomst, namelijk de geheimgehouden overeenkomst.¹⁹ ²⁰ Volgens de subjectieve interpretatie creëerden de partijen een opzettelijke discrepantie tussen de werkelijke wil en de verklaarde wil.²¹

16. Op 6 juni 1961 werd de administratie teruggefloten door het Hof van Cassatie²² dat in het Brepols-arrest een (negatieve) definitie gaf aan het begrip 'simulatie': "Er is

¹⁶ S. BOONE en R. MESSIAEN, "De nieuwe antimisbruikbepalingen. Copernicaanse revolutie of aangekondigde kroniek?", *Acc.Act.* 201/14-15.

¹⁷ J. WASTYN, *De nieuwe antimisbruikbepaling: "En attendant le ministre des Finances"*, Mentor Instituut voor Vermogensanalyse, p.1., <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>.

¹⁸ S. BOONE en R. MESSIAEN, "De nieuwe antimisbruikbepalingen. Copernicaanse revolutie of aangekondigde kroniek?", *Acc.Act.* 2012/14-15.

¹⁹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil, II*, Brussel, Bruylant, 1994, 618.

²⁰ TIBERGHEN (ed.), *Handboek voor fiscaal recht 2008*, Mechelen, Kluwer, 2008, 28.

²¹ W. VAN GERVEN, *Beginselen van het Belgische privaatrecht. 1: algemeen deel*, Gent, Story-Scientia, 1987, 308.

²² Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

geen verboden simulatie ten aanzien van de administratie noch fiscale fraude wanneer, ten einde een gunstiger fiscaal regime te genieten, de partijen, gebruik makend van de vrijheid om overeenkomsten af te sluiten maar zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, akten opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaardden, zelf wanneer de vorm die zij aan die akten geven niet de meest normale is.”²³

In dit arrest had het Hof van Cassatie het recht van de belastingplichtige om te kiezen voor de minst belaste weg voor de eerste maal uitdrukkelijk erkend. Tegelijkertijd stelde het Hof een objectieve beperking aan dit recht door een definitie van het fiscale simulatiebegrip te introduceren.²⁴ De uitspraak had tot gevolg dat de belastingplichtige een grote vrijheid kreeg om belastingontwijkende mechanismen te verwezenlijken, op voorwaarde dat hij zich aan de wet hield en alle gevolgen van de opgezette constructie droeg.²⁵ Bij belastingontwijking of bij “de vrije keuze van de minst belaste weg” kon er dus nooit sprake zijn van simulatie of veinzing aangezien hier geen wettelijke bepalingen werden overtreden. Geveinsde rechtshandelingen werden steeds aanzien als belastingfraude of –ontduiking.

17. Deze uitgebreide vrijheid was een doorn in het oog van de administratie, die verschillende handelingen niet kon belasten ook al was het overduidelijk dat de enige beweegreden erin bestond de belastingdruk te verlagen.²⁶

2.2. De theorie van de wetsontduiking (‘fraus legis-leer’).

18. In de jaren vijftig introduceerde de administratie de theorie van de wetsontduiking. Er was sprake van wetsontduiking wanneer een belastingplichtige zich, door middel van geoorloofde en ongeveinsde handelingen, in een rechtstoestand plaatste die de door de wet belastbaar gestelde toestand zeer dicht benaderde. Wanneer de intentie van de partijen erin bestond de normale toepassing van de fiscale wet te omzeilen en op die manier het doel en de strekking van de wet te frustreren, diende zij op dezelfde wijze belast te worden als de toestand die zij dicht benaderde.²⁷

²³ D. JAECQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Mechelen, Kluwer, 2005, 10.

²⁴ M. MAUS EN S. DE MEULENAER, *Handboek Fiscaal Strafrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 5.

²⁵ K. VAN QUECKELBERGHE, *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 4, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf.

²⁶ K. VAN QUECKELBERGHE, *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 4, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf.

²⁷ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch inkomstenbelastingrecht onderzocht”, *TRV* 1993, 271.

Essentieel was dat de belastingplichtige geen wetsbepalingen schond, hij handelde enkel in strijd met doel en strekking van de wet.

19. In het Brepols-arrest²⁸ verwierp het Hof van Cassatie resoluut het standpunt van de administratie dat wetsontduiking fiscale fraude uitmaakte door de zin: "Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale".²⁹ Ten eerste omdat de belastingplichtige volgens de definitie van wetsontduiking geen wetsbepalingen schond.³⁰ En ten tweede omdat de bedoeling van de partijen bij wetsontduiking erin bestond om de geviseerde situatie te realiseren, dus zouden zij redelijkerwijze alle gevolgen ervan aanvaardden.³¹

2.3. De theorie van de economische werkelijkheid.

20. De theorie van de economische werkelijkheid werd ontwikkeld in de jaren zeventig. De administratie keek niet langer naar de juridische kwalificatie maar naar de bedrijfseconomische werkelijkheid. De administratie kon herkwalificeren als er een discrepantie was tussen de gestelde rechtshandeling en de onderliggende economische werkelijkheid, ook al hadden de partijen alle gevolgen van hun handeling aanvaard.³²

21. In het arrest 'Au Viex Saint Martin'³³ van 22 maart 1990 herbevestigde het Hof van Cassatie zijn standpunt. De laatste zin van de Brepols-formulering werd scherper gesteld met de formulering "zelfs als die akten alleen maar tot doel hebben de belastingdruk te verminderen".³⁴ Het verregaande gevolg van dit arrest was dat de belastingplichtige niet belastbaar was op constructies die louter gesteld werden om fiscale beweegredenen, dus zonder bedrijfseconomische of commerciële doelen. Dit was een duidelijke verwerping van de theorie van de economische werkelijkheid.

²⁸ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

²⁹ K. VAN QUEECKELBERGHE, *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 13, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2003, 91.

³⁰ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken of de keuze van de minst belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de wet van 22 juli 1993*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 22.

³¹ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 26-27

³² D. JAECQUES, *De algemene antimisbruikbepaling*, Mechelen, Kluwer, 2005, 11.

³³ Cass. 22 maart 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, 948.

³⁴ A. ANTHONISSEN en L. DEBROE, "FORUM Belastingontwijking en belastingfraude", *TFR* 2009, 375, 111.

2.4. De algemene antimisbruikbepaling.

22. Uiteindelijk is de wetgever in 1993 tussengekomen om grenzen op te leggen aan de vrije keuze van de minst belaste weg.³⁵ Dit gebeurde door het ontwerpen van een algemene antimisbruikbepaling door de regering. Het doel van deze bepaling was: “toelaten bepaalde juridische constructies te verwerpen die enkel en alleen bedoeld zijn om aan de belasting te ontsnappen. Deze maatregel doet geen afbreuk aan de zogenaamde “keuze van de minst belaste weg” voor zover de aan de verrichting gegeven juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard.”³⁶

23. Daarnaast voerde de administratie in de successiewetgeving verschillende specifieke antimisbruikbepalingen in, de fictiebepalingen (art. 3-14 W.Succ.). Deze bepalingen hadden als doel te vermijden dat de erflater zijn nalatenschap zou verkleinen door verdachte rechtshandelingen.

³⁵ S. BOONE en R. MESSIAEN, “De nieuwe antimisbruikbepalingen. Copernicaanse revolutie of aangekondigde kroniek?”, *Acc.Act.* 2012/14-15.

³⁶ Ontwerp van wet houdende fiscale en financiële bepalingen, verslag namens de commissie voor de financiën uitgebracht door de heer Didden, *Parl.St.* Senaat 1992-93, nr. 762-2, 3.

HOOFDSTUK 3. DE OUDE ANTIRECHTSMISBRUIKBEPALING.

3.1. De wetgeving.

24. De algemene antimisbruikbepaling werd ingevoerd door de wet van 22 juli 1993 in het Wetboek Inkomstenbelastingen (Art. 344, §1, WIB 1992). Vanaf 1 juli 1995 werd deze antimisbruikbepaling ook toepasbaar in de registratie- en successiewetgeving (art. 18, §2 W.Reg en art. 106 W.Succ.). Artikel 106 W.Succ. verwijst naar art 18, §2 W.Reg.

Artikel 18, §2 W.Reg. luidde als volgt:

“Aan de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen kan niet worden tegenworpen, 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 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.”

25. Om de bepaling te kunnen toepassen, moest de administratie dus bewijzen dat de belastingplichtige met de door hem aan zijn rechtshandeling(en) gegeven kwalificatie tot doel had inkomstenbelasting, registratie- of successierecht te ontwijken. Uit het tegenbewijs dat de belastingplichtige moest leveren en dat bestond in het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften, volgde dat er ook andere niet-fiscale motieven moesten bestaan voor die vormkeuze. Indien de belastingplichtige er niet in slaagde dat bewijs te leveren, kon de administratie overgaan tot herkwalificatie.³⁷

3.2. Een algemene inefficiëntie.

26. In de praktijk herkwalificeerde de administratie niet vaak rechtshandelingen. In de rechtsleer werd dit wetsartikel dan ook bestempeld als een papieren tijger.³⁸ Dit kwam door de volgende oorzaken.

³⁷ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 4.

³⁸ A. VAN ZANTBEEK, “Antimisbruik en onroerend goed: rien ne va plus?”, *TBO* 2012, 6, 307.

3.2.1. De nieuwe kwalificatie moet soortgelijke niet-fiscale gevolgen hebben.

27. Het Hof van Cassatie besliste meermaals dat de nieuwe kwalificatie soortgelijke niet-fiscale gevolgen moest hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling.³⁹ Het Hof herleidde de toepassing van de oorspronkelijke tekst aldus grotendeels tot een toepassing van de klassieke simulatieleer.⁴⁰ Zo kon de administratie bijvoorbeeld vruchtgebruik niet herkwalificeren als huur:

Twee echtgenoten die tevens bestuurder zijn in een naamloze vennootschap, wouden enkele onroerende goederen (appartementen) verwerven. Dat deden ze als volgt: de echtgenoten verwierven de naakte eigendom – voor 20 % van de waarde van de onroerende goederen – terwijl hun vennootschap een tienjarig vruchtgebruik over de onroerende goederen aankocht, geraamd op 80 % van de waarde van het vastgoed. Bij de beëindiging van het vruchtgebruik na 10 jaar zou de volle eigendom over de onroerende goederen toekomen aan beide echtgenoten. De fiscus oordeelde echter dat de aankoop van de naakte eigendom door het echtpaar en van het vruchtgebruik door de vennootschap, op basis van artikel 344, §1 van het WIB 1992 moest worden geherkwalificeerd in een aankoop van de volle eigendom van het vastgoed door het echtpaar, gevolgd door een verhuur aan de vennootschap voor een vergoeding. Die vergoeding werd dan beschouwd als vooruitbetaalde huur, die op basis van artikel 32, tweede lid, 3° van het WIB 1992 als beroepsinkomen in hoofde van beide echtgenoten-bestuurders belastbaar is.⁴¹

Het Hof⁴² oordeelde, steunend op de arresten van het Hof van Cassatie, dat de gevolgen van de in de plaats gestelde kwalificatie (huur) niet dezelfde zijn als die van de door de partijen gekozen kwalificatie (vruchtgebruik). De vervanging van vruchtgebruik door huur kan niet gebeuren zonder aan de juridische gevolgen te raken: de juridische eigendomsverhouding wordt daardoor aanzienlijk gewijzigd, de juridische relatie tussen de derde-verkoper en de vennootschap wordt genegeerd en bovendien

³⁹ Cass. 24 november 2004, *Fisc.Act.* 2004/41; Cass. 4 november 2005, *FJF* 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008/140; Cass. 11 december 2008, *TRV* 2009, 311, Cass. 10 juni 2010, *FJF*, 2011/21.

⁴⁰ S. VAN CROMBRUGGE, "Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 537.

⁴¹ R. WILLEMS EN K. DE MEUE, "Herkwalificatie moet juridische realiteit respecteren", *Fisc.Act.* 2005, 33, 1.

⁴² Gent 13 september 2005, *fiscoloog* 1996, 1.

zijn vruchtgebruik en huur twee aparte rechtsfiguren met verschillende rechten en plichten.⁴³

3.2.2. De juridische kwalificatie van de rechtshandeling is niet tegenstelbaar aan de administratie.

28. Het was de kwalificatie van de rechtshandeling die niet aan de administratie kon worden tegengeworpen, en dus niet de rechtshandeling zelf. Bijgevolg kon de herkwalificatie dus niet de essentiële elementen van de rechtshandeling (zoals de partijen, het voorwerp, het tijdstip en de prijs) betreffen, maar slechts de bijkomstige en niet relevante rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.⁴⁴

3.2.3. Een moeilijke bewijslast voor de administratie en een gemakkelijk tegenbewijs.

29. Het is de administratie 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 toe strekt om belastingen te ontwijken.⁴⁵ Wanneer de belastingplichtige kon aantonen dat de keuze voor een bepaalde akte(n), m.a.w. de juridische kwalificatie, beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften dan werd de juridische herkwalificatie afgewend.⁴⁶ Dit tegenbewijs moet enkel worden aangetoond voor de kwalificatie. Of de belastingplichtige de akte of verrichting zelf al dan niet kan rechtvaardigen door rechtmatige economische of financiële motieven is irrelevant.⁴⁷

30. Er is heel wat te doen geweest rond de vraag of artikel 344, §1 WIB kan worden toegepast indien blijkt dat het ontwijkingsmotief niet de uitsluitende beweegreden is geweest voor het weerhouden van de gekozen juridische kwalificatie.⁴⁸

⁴³ R. WILLEMS EN K. DE MEUE, "Herkwalificatie moet juridische realiteit respecteren", *Fisc.Act.* 2005, 33, 3.

⁴⁴ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

⁴⁵ J. WASTYN, "De nieuwe antimisbruikbepaling: "En attendant le ministre des Finances"", *Mentor NV Instituut voor Vermogensanalyse*, 4, <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>.

⁴⁶ J. WASTYN, "De nieuwe antimisbruikbepaling: "En attendant le ministre des Finances"", *Mentor NV Instituut voor Vermogensanalyse*, 4, <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>.

⁴⁷ K. VAN QUEECKELBERGHE, *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 72, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf.

⁴⁸ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken: Artikel 344, §1 WIB - 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 72.

Volgens JACEQUES blijkt uit de regels inzake de verdeling van de bewijslast duidelijk dat artikel 344, §1 van het WIB 1992 enkel kan worden toegepast indien de juridische kwalificatie van de akte door de partijen *uitsluitend* werd gegeven op grond van fiscale overwegingen. Zodra de belastingplichtige immers een rechtmatige financiële of economische behoefte kan aantonen, is het door artikel 344, §1 van het WIB 1992 vereiste tegenbewijs geleverd, en kan de antimisbruikbepaling niet worden toegepast.⁴⁹

De administratie zag dit anders: “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.”⁵⁰

In de praktijk bleek het neer te komen op een redelijkheidstoets waaruit een wezenlijk en redelijk verband moest blijken tussen de financiële of economische behoefte ingeroepen door de belastingplichtige en de gekozen juridische kwalificatie. Wanneer de redelijkheidstoets werd gerespecteerd, dan mocht de administratie of de fiscale rechter niet naar eigen inzicht oordelen over de opportuniteit of doelmatigheid van de beslissing van de belastingplichtige.⁵¹

3.2.4. Een beperkt toepassingsgebied.

31. Op het vlak van successie- en registratierechten bleef de antimisbruikbepaling dode letter. De bepaling beperkte zich tot verrichtingen in de economische sfeer en was als dusdanig niet van toepassing op successie- en registratierechten. Successierechten hebben immers per definitie te maken met het privévermogen van de overledene.⁵²

⁴⁹ D. JAEQUES, *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Mechelen, Kluwer, 2005, 20.

⁵⁰ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken: Artikel 344, §1 WIB - 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 72.

⁵¹ J. WASTYN, “De nieuwe antimisbruikbepaling: “En attendant le ministre des Finances””, *Mentor NV Instituut voor Vermogensanalyse*, 5, <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendand%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>

⁵² J. VAN DYCK, “Nieuwe, meer ‘volwassen’ algemene antimisbruikbepaling”, *Fiscoloog* 2012, 1284, 3.

3.3. Tussenbesluit.

32. Doorgaans zullen twee verschillende kwalificaties, essentieel andere rechtsgevolgen teweegbrengen. Het voorhanden zijn van verschillende rechtsgevolgen is dan ook de reden waarom er precies twee verschillende kwalificaties in de wetgeving bestaan.⁵³ Het is duidelijk dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie⁵⁴ dan ook de hoofdreden vormt voor de inefficiënte werking van de antirechtsmisbruikbepaling.

Daarnaast is de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige een grote hinderpaal voor een goede werking. De administratie had de moeilijke taak te bewijzen dat de rechtshandeling(en) tot doel hadden belastingen te ontwijken waarna de belastingplichtige, gemakkelijk, kon aantonen dat er rechtmatige financiële of economische behoeften voor zijn rechtshandeling(en) waren.

Op de eerste deelvraag “Waarom was de oude antirechtsmisbruikbepaling zo inefficiënt?” kan dan ook geantwoord worden dat dit hoofdzakelijk omwille van de rechtspraak van het Hof van Cassatie en een ongelijke verdeling van de bewijslast was.

33. Er kan gesteld worden dat het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg onverkort bleef gelden, zowel in de personenbelasting als in de successie- en registratierechten. Het valt aldus niet te verbazen dat de wetgever probeerde om de oude en ineffectieve antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen. Op 6 april 2012 werd de vernieuwde wettekst⁵⁵ gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad.

⁵³ S. VAN CROMBRUGGE, “Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingrecht anno 1993”, *TRV* 1993, 35, 359.

⁵⁴ Cass. 24 november 2004, *Fisc.Act.* 2004/41; Cass. 4 november 2005, *FJF* 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008/140; Cass. 11 december 2008, *TRV* 2009, 311, Cass. 10 juni 2010, *FJF*, 2011/21.

⁵⁵ Art. 168, Programmawet (I) van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

Deel II. De nieuwe antimisbruikbepaling.

34. Deel twee formuleert aan de hand van acht hoofdstukken een antwoord op de eerste onderzoeksvraag: “Is het de wetgever gelukt om de oude antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen?”.

Het eerste hoofdstuk geeft de nieuwe wetsbepaling weer, evenals een overzicht van de door de administratie uitgevaardigde circulaire's.

Het tweede hoofdstuk toont aan waar de wetgever de mosterd voor de bepaling heeft gehaald. Een voorbeeld hiervan is het verslag van een parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers uit 2008.

Het derde hoofdstuk behandelt het toepassingsgebied van de nieuwe antimisbruikbepaling: *ratione temporis*, *ratione personae* en *ratione materiae*.

Het vierde hoofdstuk analyseert de werking van de nieuwe antimisbruikbepaling aan de hand van drie fases die chronologisch doorlopen moeten worden. Tevens wordt hier een tussentijds besluit gevormd.

Het vijfde hoofdstuk staat stil bij de taak van de rulingcommissie of de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken inzake de nieuwe antimisbruikbepaling.

Het zesde hoofdstuk bundelt de kritieken op de nieuwe antimisbruikbepaling die in de rechtsleer terug te vinden zijn. Een schending van het legaliteitsbeginsel en van de bevoegdheidsverdelende regels zijn hier voorbeelden van.

In het zevende hoofdstuk wordt een schematische vergelijking tussen de oude en de nieuwe antimisbruikbepaling gemaakt.

En tot slot, in het achtste hoofdstuk, wordt een antwoord gevormd op de eerste onderzoeksvraag. Of het de wetgever al dan niet gelukt is om de oude antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen, wordt onderzocht aan de hand van

de conclusies uit het eerste deel, zijnde de redenen van inefficiëntie van de oude bepaling.

HOOFDSTUK 1. DE NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING.

1.1. De wetgeving.

35. Het vernieuwde artikel 18, §2 W.Reg.⁵⁶ 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 door andere in artikel 185 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik. Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingschuldige door middel van de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt:

1. een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of
2. een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingschuldige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van registratierechten. Indien de belastingschuldige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.”

⁵⁶ Art. 168, Programmawet (I) van 29 maart 2012, BS 6 april 2012 (ed. 3).

1.2. De circulaires.

36. Op 5 april 2012 vaardigde de administratie een eerste circulaire^{57 58} uit. De inhoud van deze circulaire bevat commentaar op de artikelen 167,168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012⁵⁹ die de nieuwe antimisbruikbepaling invoerde en is gebaseerd op de parlementaire voorbereidingen^{60 61}.

37. Op 19 juli 2012 vaardigde de administratie een tweede circulaire^{62 63} uit. Hierin gaf de administratie aanvullende commentaar op de artikelen 167,168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012⁶⁴, meer bepaald met betrekking tot het aanwezig zijn, of niet, van fiscaal misbruik in het kader van de registratie- en successierechten.

38. Op deze tweede circulaire kwam veel (terechte) kritiek in de rechtsleer. Daarom vaardigde de administratie op 10 april 2013 een nieuwe, derde circulaire^{65 66} uit die de tweede volledig vervangt en waarin de administratie haar standpunt deels herzag.

⁵⁷ Circ. dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

⁵⁸ Zie bijlage 1.

⁵⁹ Art. 167, 168 en 169, Programmawet (I) van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

⁶⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St* Kamer 2011-12, nr. 53K2081/001.

⁶¹ Ontwerp van programmawet (I) – wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/016.

⁶² Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

⁶³ Zie bijlage 2.

⁶⁴ Art. 167, 168 en 169, Programmawet (I) van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

⁶⁵ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

⁶⁶ Zie bijlage 3.

HOOFDSTUK 2. INSPIRATIE VOOR VERNIEUWING.

2.1. Aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie.

39. In 2009 boog een parlementaire onderzoekscommissie zich over de strijd tegen fiscale fraude. De taak van de commissie was drieledig: de grote financiële en fiscale dossiers van de afgelopen 15 jaar onderzoeken, nagaan wat de oorzaken zijn van het systematisch mislukken van die dossiers en remedies aangeven voor deze problemen.⁶⁷

Het eindverslag van 14 mei 2009 bevatte 108 aanbevelingen. De commissie stelde vast dat artikel 344 van het WIB 1992 zou moeten worden herwerkt omdat de toepassing ervan niet vlot verliep. “Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden”.⁶⁸

40. De commissie gaf drie aanbevelingen omtrent het beleid inzake de bestrijding van de fiscale fraude . Ten eerste: “In het licht van de Europese wetgeving uitmaken of de nood bestaat onze antimisbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene antimisbruikmaatregel opnemen die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent (artikel 344 van het WIB 1992), zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt.” Ten tweede: “De toepassing van onze antimisbruikregels vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden”. En tot slot: “Het door de regering in september 2006 goedgekeurde interdepartementaal protocol voor de strijd tegen de complexe en internationale mechanismen van fiscale fraude herevalueren om juridische gebreken die aanleiding kunnen geven tot problemen inzake strafrechtspleging of fiscale voorziening te vermijden”.⁶⁹

41. In de memorie van toelichting⁷⁰ van de nieuwe antimisbruikbepaling verwijst de wetgever expliciet naar de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie.

⁶⁷ Verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl. St.* Kamer 2008-09, nr. 0034/004, 24.

⁶⁸ Verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl. St.* Kamer 2008-09, nr. 0034/004, 241.

⁶⁹ Verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl. St.* Kamer 2008-09, nr. 0034/004, 241-242.

⁷⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl. St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 110.

2.2. Europeesrechtelijke ontwikkelingen.

42. De wetgever achtte het niet opportuun de in België vigerende antimisbruikbepaling te wijzigen zonder daarbij oog te hebben voor de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie in deze aangelegenheid. Het is een algemeen Europeesrechtelijk beginsel dat rechtsmisbruik verboden is⁷¹.

2.2.1. Fiscaal misbruik met een objectief en subjectief element.

43. De Belgische wetgever heeft in de memorie van toelichting⁷² de term 'fiscaal misbruik' nader gedefinieerd. Fiscaal misbruik bevat een objectief en een subjectief element. Deze opsplitsing vindt zijn oorsprong in het Emsland-Stärke-arrest⁷³ en in het arrest Halifax^{74 75}.

In het Emsland-Stärke-arrest⁷⁶ definieerde het Hof van Justitie het misbruik van gemeenschapsrecht als volgt: "om te kunnen vaststellen dat het om een misbruik gaat, zijn enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt dat, in weerwil van formele naleving van de door de gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt. Anderzijds is een subjectief element vereist, namelijk de bedoeling om een door gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat".⁷⁷

In het arrest Halifax⁷⁸ is er volgens het Hof van Justitie sprake van misbruik in de btw-sfeer indien: "de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend." En "uit het geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van

⁷¹ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 110.

⁷² Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 113.

⁷³ HvJ C-110/99, *Emsland Stärke v. Hauptzollamt*, *Jur.* 2000, I, 11595 – 11617.

⁷⁴ HvJ C-255/02, *Halifax v. Commissioners of Customs & Excise*, *Jur.* 2006, I, 1655 - 1684.

⁷⁵ L. DE BROE, "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking." in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, "FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *TFR* 2010, 379-380, 331.

⁷⁶ HvJ C-110/99, *Emsland Stärke v. Hauptzollamt*, *Jur.* 2000, I, 11612 – 11613.

⁷⁷ J. VAN DAM, J. VAN EIJSDEN EN B. KIEKEBELD, *Europees fiscaal memo 2008*, Deventer, Kluwer, 2008, 231.

⁷⁸ HvJ C-255/02, *Halifax v. Commissioners of Customs & Excise*, *Jur.* 2006, I, 1676.

de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. De belastingplichtige heeft het recht het tegenbewijs te leveren en aan te tonen dat er andere doelen zijn dan het belastingvoordeel.”⁷⁹

44. In lijn met deze arresten komt het volgens de nieuwe antimisbruikbepaling toe aan de belastingschuldige om te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van belastingen. Het belang van het aanbrengen van niet-fiscale motieven als tegenbewijs is dus cruciaal in de nieuwe Belgische antimisbruikbepaling.

2.2.2. Volstrekt kunstmatige constructies.

45. In de memorie van toelichting staat dat alleen ‘volstrekt kunstmatige constructies’ fiscaal misbruik kunnen uitmaken. Hieronder verstaat de wetgever: “wanneer de verrichting niét de economische doelstellingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan de commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt. Het gaat met andere woorden om rechtshandelingen die alleen worden uitgevoerd om belastingen te ontwijken.”⁸⁰ Het begrip en de inhoud ervan heeft de wetgever gehaald uit het arrest Cadbury Schweppes.⁸¹

46. In het Cadbury Schweppes-arrest⁸² gaf het Hof van Justitie een definitie aan het begrip ‘een volstrekt kunstmatige constructie’. Hiertoe paste het Hof opnieuw de dubbele (objectieve/subjectieve) test uit Emsland-Stärke en Halifax toe. Er is sprake van een ‘volstrekt kunstmatige constructie’ op het gebied van inkomstenbelastingen wanneer de verrichting niet de economische objectieven onderliggend aan de Europese grondvrijheid (bv. geen werkelijke buitenlandse vestiging) nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid (d.w.z. een louter boekhoudkundige winstverschuiving betreft) of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt (objectief element) maar alleen wordt uitgevoerd om belasting te ontwijken meestal in het nadeel van de thuisstaat van de belastingplichtige (subjectief element).⁸³

⁷⁹ B. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *AFT* 2010, 3, 53.

⁸⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 114.

⁸¹ HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Jur. 2006, I, 8031 – 8054.

⁸² HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Jur. 2006, I, 8053.

⁸³ L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding

Daarnaast oordeelde het Hof van Justitie dat op basis van de verkeersvrijheden een antimisbruikregeling alleen aanvaardbaar was indien deze was gericht op volledig kunstmatige constructies. Dat betekende dat wanneer het beoogde geval van misbruik in algemene termen was gedefinieerd waardoor ook er ook situaties onder konden vallen waarbij van misbruik geen sprake was, de antimisbruikbepalingen niet waren toegestaan.⁸⁴

2.3. Het doctrine-artikel van De Broe.

47. Op vrijdag 11 december 2009 gaf DE BROE op een studiedag van de Katholieke Universiteit Leuven zijn opinie over fiscale fraude in België. Het debat werd gepubliceerd in het Tijdschrift voor Fiscaal Recht⁸⁵. Luidens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp van de nieuwe antimisbruikbepaling zijn de door het parlement goedgekeurd bepalingen in grote mate gebaseerd op het tekstvoorstel van DE BROE in het doctrine-artikel.⁸⁶ Alle voorgestelde amendementen zijn ook wetgeving geworden.⁸⁷

48. In het doctrine-artikel reikte DE BROE een voorstel voor een nieuw artikel 344, §1 WIB aan. Hij raadde aan het oude artikel 344, §1 WIB op vijf punten te amenderen.⁸⁸

Ten eerste moest de niet-tegenstelbaarheid betrekking hebben op de rechtshandeling en niet langer op de juridische kwalificatie.

Vervolgens zag hij de noodzaak van een duidelijke definitie van fiscaal misbruik en bewijslast, in lijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

van belastingontwijking.” in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, “FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige:noodzakelijk een paradox?”, *TFR* 2010, 379-380, 331.

⁸⁴ P. KAVELAARS, “Misbruik van recht in de EU”, *Weekblad Fiscaal Recht* 2011, 6921, 1179.

⁸⁵ L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking.” in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, “FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige:noodzakelijk een paradox?”, *TFR* 2010, 379-380, 335.

⁸⁶ Ontwerp van programawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 111.

⁸⁷ Zie randnummer 35.

⁸⁸ L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking.” in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, “FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige:noodzakelijk een paradox?”, *TFR* 2010, 379-380, 338-340.

Verder raadde hij een afgelijnde verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige aan.

Tevens vond hij het aangewezen dat het tegenbewijs van de belastingplichtige bestaat uit het aangeven van 'andere dan fiscale motieven' in plaats van 'rechtmatige economische en financiële behoeften'.

En ten slotte moest de bepaling zelf vastleggen dat wanneer de administratie geslaagd is in zijn dubbele bewijslast en de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de rechtshandeling moet herdefiniëren zodanig dat een feitencomplex ontstaat dat belastingheffing mogelijk maakt in overeenstemming met doel en strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft.

49. In hetzelfde artikel weerlegde DE BROE alle argumenten waarom zijn voorgestelde bepaling de toets van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel niet zou doorstaan. Daarbij moet toch worden opgemerkt dat dit tekstvoorstel beperkt was tot de inkomstenbelasting. De politieke wereld heeft echter gewild dat ook het fiscale misbruik op het vlak van registratie- en successierechten aan banden zou worden gelegd en heeft in de wetboeken van registratie- en successierechten een algemene antimisbruikbepaling ingevoerd die zeer nauw aansluit bij voormeld tekstvoorstel.⁸⁹

2.4. Het advies van Raad van State.

50. Het voorontwerp van de algemene misbruikbepaling, dat werd voorgelegd aan de Raad van State, zag er als volgt uit:

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

§ 2. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de kwalificatie door de partijen gegeven aan rechtshandeling alsook aan een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie vaststelt dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen plaatsvindt op grond van fiscale

⁸⁹ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 6.

overwegingen, wat kan doen vermoeden dat die verrichting als hoofddoel belastingontwijking heeft.

Het komt aan de belastingplichtige toe het tegenbewijs te leveren.

Wanneer de belastingplichtige dit bewijs niet levert, kan de administratie de door de belastingplichtige gegeven fiscale kwalificatie van de gestelde rechtshandeling of van het geheel van rechtshandelingen voor de toepassing van de belastingwetgeving op zodanige wijze herdefiniëren dat met betrekking tot de tot stand gebrachte verrichting een geheel van feiten ontstaat waarop een juiste belastingheffing mogelijk is zelfs als de juridische effecten en rechtsgevolgen van de door de administratie gebruikte kwalificatie niet identiek of analoog zijn aan de effecten en rechtsgevolgen van de door de partijen gegeven kwalificatie.”⁹⁰

51. De Raad van State sprak zich zeer kritisch uit over dit ontwerp en gaf meerdere opmerkingen.

Ten eerste stelde de Raad van State vast dat er geen definitie van fiscaal misbruik in het ontwerp voorkwam.⁹¹ Hierbij werd verwezen naar het Halifax-arrest.⁹²

Daarnaast vond de Raad dat de bepaling bijzonder ruim was en precisie ontbeerde. Blijkbaar volstond het feit dat “een rechtshandeling plaatsvond op grond van fiscale overwegingen” om een vermoeden te doen ontstaan dat die verplichting als hoofddoel belastingontwijking had.⁹³ Hierdoor kwamen de meeste rechtshandelingen voor herkwalificatie in aanmerking en zelf handelingen die fiscaal werden aangemoedigd.⁹⁴

Ook merkte de Raad een te vage terminologie op. Hierdoor kwam de vereiste dat alle essentiële bestanddelen van een belasting voldoende nauwkeurig, ondubbelzinnig en duidelijk in de wet moeten worden vastgelegd, in het gedrang.⁹⁵

⁹⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 208.

⁹¹ L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc.Act.* 2012, 6, 1.

⁹² HvJ C-255/02, *Halifax*, Jur. 2006, I.

⁹³ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 2081/001, 245.

⁹⁴ L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc.Act.* 2012, 6, 2.

⁹⁵ L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc.Act.* 2012, 6, 2.

Verder vroeg de Raad zich af wat de draagwijdte van het voorontwerp was. Een voorbeeld hiervan was de vraag of verrichtingen in de private sfeer ook beoogd werden.⁹⁶

Tot slotte bracht de Raad de Cassatierechtspraak in herinnering dat een herkwalificatie soortgelijke niet-fiscale rechtsgevolgen voor de partijen moest hebben.⁹⁷

52. De wetgever heeft zich geschikt naar het advies van de Raad van State.⁹⁸

⁹⁶ L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc.Act.* 2012, 6, 2.

⁹⁷ L. DE BROE, “Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling”, *Fisc.Act.* 2012, 6, 2.

⁹⁸ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 111.

HOOFDSTUK 3. HET TOEPASSINGSGEBIED.

3.1. Ratione temporis.

53. Inzake registratie- en successierechten is de nieuwe bepaling van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengen, die zijn gesteld vanaf 1 juni 2012.⁹⁹ In het geval dat er verschillende rechtshandelingen plaatsvinden die eenzelfde verrichting tot stand brengen, dienen alle rechtshandelingen te dateren van na 1 juni 2012 opdat de nieuwe bepaling van toepassing kan zijn.¹⁰⁰ Zodra een handeling die deel uitmaakt van een dergelijk geheel voor 1 juni 2012 plaatsgevonden heeft, kan de nieuwe antimisbruikbepaling dus geen toepassing vinden.¹⁰¹

54. Gewezen minister VANACKERE zegt, in een antwoord op een parlementaire vraag, dat de antimisbruikbepaling moet worden toegepast op het moment van het openvallen van de nalatenschap.¹⁰²

3.2. Ratione personae.

55. Op 19 juli 2012 vaardigde de administratie een tweede circulaire¹⁰³ uit¹⁰⁴. Hierin werd duidelijk dat de administratie onder andere het 'ik-opa' testament als fiscaal misbruik beschouwde. In de rechtsleer kwam veel kritiek op de stelling van de administratie dat testamentaire bepalingen onder de nieuwe antimisbruikbepaling zouden vallen.

Uit de tekst van artikel 18, §2 W.Reg. blijkt namelijk dat er slechts sprake kan zijn van fiscaal misbruik als de rechtshandeling wordt gesteld door de "belastingsschuldige". De belastingsschuldige in het successierecht is de erfgenaam, de legataris of de begiftigde. De erflater is nooit een belastingsschuldige in zijn eigen erfenis. En dus, elke rechtshandeling die het eenzijdige werk is van de erflater, wat per definitie het geval is

⁹⁹ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹⁰⁰ Schriftelijke vragen en antwoorden, *Parl.St.* Kamer 2012-13, 2 april 2013, nr. 53-107, 304.

¹⁰¹ J. VAN DYCK, "Nieuwe antimisbruikbepaling: vanaf wanneer bij een 'geheel'?", *Fiscoloog* 2013, 1337, 8.

¹⁰² *Vr. en Antw.* Kamer 2012-13, 19 februari 2013, 15155 (Vr.nr. 13 ALMACI).

¹⁰³ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

¹⁰⁴ Zie bijlage 2.

voor het testament, kan niet getroffen worden door de fiscale antimisbruikbepaling.¹⁰⁵ Deze mening werd gedeeld door gewezen minister VANACKERE: “De toepassing van de bepaling wordt beoordeeld in hoofde van de belastingplichtige erfgenaam en niet van de erflater”.¹⁰⁶

Hoewel het duidelijk is dat de administratie niet met deze stelling akkoord gaat, heeft zij het hoofd moeten buigen voor de (terechte) kritieken. Op 10 april 2013 vaardigde ze een nieuwe circulaire¹⁰⁷ uit die de vorige vervangt.¹⁰⁸ Hierin wordt gesteld: “Bijgevolg kunnen, op basis van de geldende wetteksten, testamentaire bepalingen niet onder de toepassing vallen van de in artikel 106 W.Succ. voorziene antimisbruikbepaling.”

Hierdoor zijn de volgende planningstechnieken (voorlopig) veilig om te gebruiken: het duolegaat, een testament met maximale benutting van gunstregimes, een testament met zgn. "generation skipping", een kinderloos vrijgezel testament,...

3.3. Ratione materiae.

56. Gezien zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privévermogen als de verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer worden beoogd¹⁰⁹, is dit artikel ten volle van toepassing op de successiewetgeving.

57. Er is sprake van een geheel van rechtshandelingen indien de reeks handelingen van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten.¹¹⁰ De wetgever beoogt het kunstmatig opsplitsen van een verrichting in opeenvolgende rechtshandelingen die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking hebben. Als de administratie eenheid van bedoeling tussen de handelingen kan aantonen, kan de administratie art. 18, §2 W.Reg. toepassen.¹¹¹

58. De memorie van toelichting en de circulaire erkennen expliciet dat het gebruik van artikel 18, §2 W.Reg. een uitiem wapen betreft en enkel moet worden toegepast als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de

¹⁰⁵ E. SPRUYT, “Fiscale antimisbruikbestrijding in het registratie- en successierecht: alles kan beter!”, *TEP* 2012/5, 305.

¹⁰⁶ *Vr. en Antw.* Kamer 2012-13, 19 februari 2013, 15155 (Vr.nr. 13 ALMACI).

¹⁰⁷ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

¹⁰⁸ Zie bijlage 3.

¹⁰⁹ Ontwerp van programmawet (I), *Parl. St* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 113.

¹¹⁰ H. VERSTRAETE, “De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken”, *TAA* 2012, nr 36, 13.

¹¹¹ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden.¹¹² De administratie kan de algemene antimisbruikbepaling dus pas toepassen als de andere specifieke middelen haar onvoldoende hebben kunnen helpen en ze van mening is dat ze genoeg redenen heeft om op die algemene maatregel een beroep te doen.¹¹³

59. Op grond van de definitie van fiscaal misbruik in artikel 18, §2 W.Reg., waarin alleen gesproken wordt over 'rechtshandelingen', kan gesteld worden dat rechtsfeiten buiten schot blijven. Om die reden lijken bijvoorbeeld de emigratie en keuze voor een buitenlandse notaris "op zich" onaanvechtbaar onder de antimisbruikbepaling.¹¹⁴

¹¹² Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/001, 113.

¹¹³ Ontwerp van programmawet (I) – wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/016, 70 en 79.

¹¹⁴ A. VAN ZANTBEEK, "Antimisbruikcirculaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in *estate planning-land*?", *TEP* 2012, 5, 295.

HOOFDSTUK 4. EEN DIEPERE ANALYSE.

60. Er zijn drie fases die chronologisch doorlopen moeten worden. Vooreerst is de fiscale administratie aan zet die op basis van concrete omstandigheden moet bewijzen dat er sprake is van 'fiscaal misbruik'. Als zij hierin slaagt, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om als tegenbewijs niet-fiscale motieven voor zijn handeling aan te tonen. Slaagt de belastingplichtige hier niet in, dan zal de fiscale administratie de situatie moeten 'rechtzetten'.¹¹⁵

4.1. De administratie bewijst fiscaal misbruik.

4.1.1. Fiscaal misbruik.

61. Artikel 18, §2 W.Reg. maakt melding van twee verrichtingen die fiscaal misbruik uitmaken. Bij de eerste verrichting plaatst de belastingplichtige zichzelf, in strijd met de doelstellingen van een bepaling van het Wetboek der Successierechten of ter uitvoering hiervan genomen besluiten, buiten de toepassing van die bepaling. Bij de tweede verrichting wordt een aanspraak gemaakt op een belastingvoordeel, voorzien door een bepaling van het Wetboek der Successierechten of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten, en de toekenning van dit voordeel zou in strijd zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.¹¹⁶ Deze definitie steunt op het principe van de wetsontduiking ('fraus legis').¹¹⁷

62. In lijn met de definitie van rechtsmisbruik door het Hof van Justitie uit het Emsland-Stärke-arrest¹¹⁸ moet zowel een objectief als een subjectief element aanwezig zijn voor men kan spreken over fiscaal misbruik.

Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige ofwel een fiscaal voordeel claimt, ofwel een heffende bepaling omzeilt, steeds in strijd met de doelstellingen van een bepaling uit het Wetboek der Successierechten of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten. Hieruit volgt dat er geen fiscaal misbruik is indien de

¹¹⁵ W. VERMEULEN EN T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, p.14.

¹¹⁶ Artikel 18, §2, W.Reg. ingevoerd door artikel 168 van de programmawet van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

¹¹⁷ S. VAN CROMBRUGGE, "Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 537; L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 7.

¹¹⁸ HvJ C-110/99, *Emsland Stärke v. Hauptzollamt*, *Jur.* 2000, I, 11612 – 11613.

belastingplichtige ingaat tegen de doelstellingen van een bepaling die is opgenomen in een bijzondere wet die niet is opgenomen in het geïntegreerde wetboek, of een ter uitvoering ervan genomen besluit.¹¹⁹

Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling of dit geheel van rechtshandelingen kiest met als wezenlijk doel het verkrijgen van het belastingvoordeel of het ontwijken van een heffende bepaling.¹²⁰

63. Volgens de memorie van toelichting en de circulaire moet het objectief element door de administratie bewezen worden en het subjectieve element vormt het tegenbewijs door de belastingplichtige: “Van de administratie wordt dus niet gevraagd dat zij aantoont dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven bepaald is. Dit zou voor de administratie neerkomen op een onmogelijke bewijslast”.¹²¹

VAN ZANTBEEK gaat hier echter niet met akkoord. Hij meent dat de administratie ook moet bewijzen dat er in hoofdzaak fiscale motieven aan de grondslag van deze rechtshandeling liggen omwille van twee redenen. Ten eerste omdat het standpunt van de administratie volledig indruist tegen de tekst van de antimisbruikbepaling en de principes van bewijs en tegenbewijs die daarin worden gehuldigd. Daarnaast verwijst hij naar rechtspraak van het Europese Hof van Justitie, waaruit blijkt dat het subjectieve element kan worden afgeleid uit de “objectieve” elementen. Hij denkt hierbij aan de snelheid van de handelingen, het artificieel karakter van bepaalde verrichtingen, atypische zaken, de persoonlijke banden tussen meerdere partijen enz.^{122 123}

4.1.2. Het bewijs van de administratie.

64. Om het objectieve element te kunnen bewijzen, moet de administratie kijken naar het doel en de strekking van de fiscale wetgeving die de belastingplichtige miskent. Volgens de circulaire worden hierbij de klassieke interpretatieregels toegepast. Men gaat de betekenis van de tekst en de gebruikte woorden en begrippen na. Als de wet duidelijk is, moet hij niet verder worden geïnterpreteerd.¹²⁴

¹¹⁹ H. VERSTRAETE, “De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken”, *TAA* 2012, nr 36, 13.

¹²⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl. St* Kamer 2011-12, nr. 53K2081/001, 114.

¹²¹ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

¹²² A. VAN ZANTBEEK, “Antimisbruikcirculaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in *estate planning*-land?”, *TEP* 2012, 5, 296.

¹²³ A. VAN ZANTBEEK, “antimisbruik en onroerend goed: rien ne va plus?”, *TBO* 2012, 6, 308.

¹²⁴ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

Indien de tekstuele interpretatie geen soelaas brengt, moet men de gebruikte woorden en begrippen uitleggen in het licht van de bedoeling van de wetgever.¹²⁵ Een rechtshistorische en wetshistorische interpretatie kunnen onder meer verkregen worden door opzoeken in de voorbereidende werken. Een onduidelijke test moet worden geïnterpreteerd in het nadeel van de administratie (in dubio contra fiscum).

Volgens DE BROE en BOSSUYT moet men na een tekstuele interpretatie altijd de vraag stellen of deze interpretatie van de wet wel in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever. Deze bedoeling moet worden afgeleid uit de bepaling zelf, haar context, de voorbereidende werken en eventueel het systeem van de belasting zelf.¹²⁶ Deze redenering volgt uit de definitie van fiscaal misbruik, waarbij een belastingplichtige de strikte voorwaarden van de wet respecteert om zich buiten het toepassingsgebied van een heffende of binnen het toepassingsgebied van een vrijstellende bepaling te plaatsen. De belastingplichtige voldoet dus steeds aan de strikte toepassingsvoorwaarden van de wet.¹²⁷

65. De administratie kan dit bewijs leveren aan de hand van een geheel van objectieve omstandigheden en alle in artikel 340 WIB92 voorziene bewijsmiddelen zijn hiervoor beschikbaar.¹²⁸

66. Als voorbeeld wordt de doelstelling van art. 7 W.Succ. achterhaald. De Minister van Financiën verklaarde dat het doel van de fiscale wetgeving bestaat in het verzamelen van de financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang.¹²⁹

In de rechtsleer wordt aangenomen dat deze stelling, die opgenomen is in de circulaire, niet correct is.¹³⁰ Op de vraag waarom art. 7 W.Succ. in de wetgeving staat, moet men terug naar 11 oktober 1919. De wetgever stelde toen vast dat er een dubbel probleem

¹²⁵ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹²⁶ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 16.

¹²⁷ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 15.

¹²⁸ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹²⁹ Ontwerp van programmawet (I) – wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/016, 69; Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹³⁰ Zie o.a.: L. DE BROE, "Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen" in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, D. GARABEDIAN, "FORUM. De doelstelling van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen", *TFR* 2010, 427, 742.

was. Ten eerste was er de discriminatie tussen roerende en onroerende goederen. En ten tweede kwam die discriminatie voort uit het feit dat al de goederen die geschonken kunnen worden zonder notariële akte, ontsnappen aan het registratierecht en vervolgens ook aan het successierecht vermits ze geen deel meer uitmaken van het vermogen van de schenker.¹³¹ Om dit probleem op een redelijke manier op te lossen voerde men de verdachte periode van drie jaar in.

4.2. Het subjectieve tegenbewijs van de belastingplichtige.

67. In eerste instantie kan de belastingplichtige als tegenbewijs aantonen dat het bewijs van de administratie niet waarheidsgetrouw is, met andere woorden dat er geen schending is van het Wetboek der Successierechten of een ter uitvoering ervan genomen besluit. Pas als dit niet lukt, zal de belastingplichtige moeten bewijzen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van successierechten.¹³²

68. Aangezien de wetgever geopteerd heeft voor een exclusiviteitstoets, kan de administratie alleen tot herdefiniëring van de rechtshandeling(en) overgaan als de belastingplichtige geen enkel niet-fiscaal motief kan aanbrengen voor zijn keuze en die keuze derhalve uitsluitend door motieven van belastingbesparing wordt verklaard.¹³³ Onder 'fiscaal misbruik' vallen dus alleen de extreme gevallen van belastingwijking of volstrekt kunstmatige constructies.^{134 135}

69. Er worden drie toestanden geïdentificeerd waarbij de niet-fiscale motieven niet in aanmerking komen als tegenbewijs. Ten eerste komen de rechtshandelingen waar de belastingplichtige een zuiver fiscaal voordeel nastreeft niet in aanmerking.

¹³¹ L. DE BROE, "Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen" in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, D. GARABEDIAN, "FORUM. De doelstelling van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen", *TFR* 2010, 427, 744.

¹³² Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

¹³³ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 10.

¹³⁴ M. DELANOTE, "Minister licht nieuwe antimisbruikmaatregel toe: een handgift beschouwen als fiscaal misbruik is onzin", *Fisc.Act.* 2012, 22, 2.

¹³⁵ Een verrichting die niet de economische doelstellingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt. - Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St Kamer* 2011-12, nr. 53K2081/001, 114.

Ten tweede gaat het om motieven die in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type ('inherent').¹³⁶

Ten derde, motieven die weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon de verrichting niet zou realiseren omwille van dat 'niet-fiscale' motief ('onbelangrijk').¹³⁷

70. Volgens SALENS is het tegenbewijs ruim te interpreteren. Ten eerste is er in de wetgeving sprake van registratierechten of successierechten en niet van belastingen in het algemeen. Gelet op de duidelijke teksten, volstaat het ontwijken van inkomstenbelasting als motief om het herstel op het vlak van de successierechten te vermijden en vice versa. Deze visie vindt steun in rechtspraak¹³⁸ van het Hof van Justitie, waarbij het Hof oordeelde dat de antimisbruikbepaling uit de Europese Fusierichtlijn niet mag worden toegepast als de belastingplichtige een andere belasting wil vermijden dan een belasting die onder die richtlijn valt.¹³⁹

Daarnaast moet voor de interpretatie van de programmawet gekeken worden naar het Foggia-arrest¹⁴⁰, waarnaar de wetgever trouwens expliciet heeft verwezen in de memorie van toelichting. Om een motief ongeldig te verklaren op basis van dit arrest, moet aan beide voorwaarden voldaan zijn: inherent én onbelangrijk.¹⁴¹ Enkel de motieven die inherent zijn aan de aangevochten rechtshandeling, kunnen genegeerd worden als ze dermate onbelangrijk zijn dat een redelijk persoon de verrichting niet zou realiseren omwille van dat motief.¹⁴² Hierdoor komen alle andere motieven, hoe onbelangrijk ook, in aanmerking als tegenbewijs.

71. Ook DELBOO, DEKNUDT en DEHAENEN gaan uit van een brede interpretatie. Zoals aangehaald¹⁴³ viseert de administratie rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde

¹³⁶ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹³⁷ Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, BS 14 mei 2012.

¹³⁸ HvJ C-352/08, *Zwijnenburg v. Staatssecretaris van Financiën*, Jur. 2010, I, 4339.

¹³⁹ P. Salens, "Hoe gemakkelijk is het tegenbewijs?", *Fisc.Act.* 2012, 22, 5.

¹⁴⁰ HvJ C-126/10, *Foggia v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, Jur. 2011, I, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-126/10#>

¹⁴¹ P. Salens, "Hoe gemakkelijk is het tegenbewijs?", *Fisc.Act.* 2012, 22, 6.

¹⁴² P. Salens, "Hoe gemakkelijk is het tegenbewijs?", *Fisc.Act.* 2012, 22, 7.

¹⁴³ Zie randnummer 69.

type. De administratie bedoelt met deze passage dat men bijvoorbeeld bij een schenking niet als motief kan inroepen dat men daarmee de begiftigde wilde begiftigen, aangezien dit motief zo algemeen is dat het noodzakelijkerwijs aanwezig is bij elke schenking.¹⁴⁴

Er kan wel gewerkt worden met standaardmotieven voor bepaalde planningstechnieken. Bij een vermogensplanning hebben cliënten immers meestal dezelfde wensen en bedoelingen, waardoor ook dezelfde motieven (o.a. civielrechtelijke, patrimoniale en emotionele motieven) ten grondslag zullen liggen aan een welbepaalde planningstechniek. Of dat standaardmotief *in casu* gewichtig genoeg is, zal geval per geval moeten beoordeeld worden.¹⁴⁵

4.3. Herziening van de fiscale toestand.

4.3.1. Niet-tegenstelbaarheid.

72. Een groot verschil met de oude antirechtsmisbruikbepaling is de niet-tegenstelbaarheid van de rechtshandeling. Vroeger leidde de toepassing van de bepaling enkel tot de niet-tegenstelbaarheid van de juridische kwalificatie.¹⁴⁶ De administratie heeft hierdoor meer bewegingsruimte gekregen aangezien zij geen rekening meer hoeft te houden met de juridische realiteit zoals die door de partijen tot stand is gebracht. De belastingplichtige kan op fiscaal vlak dus geen rechten meer putten uit de rechtshandeling die hij stelt.¹⁴⁷

Deze verandering is ingevoerd naar aanleiding van rechtspraak van het Hof van Cassatie. Het Hof eiste namelijk dat de nieuwe kwalificatie soortgelijke gevolgen moest hebben. Het was bijna onmogelijk om bij een herkwalificatie tot soortgelijke rechtsgevolgen te komen indien de verrichting tot stand was gekomen middels een akte. Aan een akte kan immers zelden meer dan een kwalificatie worden gegeven.¹⁴⁸

¹⁴⁴ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 171.

¹⁴⁵ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 171.

¹⁴⁶ Zie randnummer 28.

¹⁴⁷ L. KETELS, "De nieuwe algemene antimisbruikbepaling vanuit de praktijk bekeken", *Fisc.Act.* 2012, 28, 15.

¹⁴⁸ J. VAN DYCK, "Nieuwe, meer 'volwassen' algemene antimisbruikbepaling", *Fiscoloog* 2012, 1284, 4

73. De niet-tegenstelbaarheid is louter fiscaal: de juridische gevolgen voor de partijen die deelnemen aan de verrichting worden niet gewijzigd, zodat eventuele verplichtingen of rechten die voortvloeien uit de verrichting, behouden blijven.¹⁴⁹

4.3.2. Herziening.

74. Wanneer de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, kan de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige herzien en in overeenstemming brengen met doel en strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft.¹⁵⁰

Hierdoor kan de administratie de belastbare toestand herstellen alsof er geen misbruik heeft plaatsgevonden.¹⁵¹ Een herdefiniëring kan effect hebben op de belastbare materie, de heffingsgrondslag, het tarief, de belastingplichtige zelf, etc. Dat proces kan inhouden dat de rechtshandelingen worden vervangen door andere die wel recht doen aan de doelstellingen van de fiscale wet (substitutie) of dat rechtshandelingen worden genegeerd (eliminatie).¹⁵² In de praktijk zal dit tot gevolg hebben dat de belastingplichtige niet langer een beroep kan doen op de vrijstelling of dat de administratie toch een belasting zal heffen op grond van de ontweken bepaling.

75. In art. 18, §2 W.Reg. wordt niet verwezen naar het herstel van de belastbare grondslag en de belastingberekening (in tegenstelling tot in art. 344, §1 WIB92) maar er wordt eenvoudigweg gesteld dat “de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet [wordt] onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.”¹⁵³

Deze mindere formulering kan verklaard worden door de bezorgdheid dat de antimisbruikbepalingen in de registratie- en successierechten een inbreuk zouden plegen op de fiscale bevoegdheidsverdeling tussen de federale overheid en de gewesten.^{154 155}

¹⁴⁹ L. KETELS, “De nieuwe algemene antimisbruikbepaling vanuit de praktijk bekeken”, *Fisc.Act.* 2012, 28, 19.

¹⁵⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/001, 115.

¹⁵¹ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 7.

¹⁵² L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 13 en 23.

¹⁵³ Art. 18, §2, W.Reg.

¹⁵⁴ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 12.

¹⁵⁵ Zie randnummers 100-104.

4.4. Tussenbesluit.

76. Op de eerste deelvraag “Waarom was de oude antirechtsmisbruikbepaling zo inefficiënt?” werd geantwoord dat dit hoofdzakelijk zo was omwille van de rechtspraak van het Hof van Cassatie¹⁵⁶ en een ongelijke verdeling van de bewijslast.

In de nieuwe antimisbruikbepaling is een oplossing gevonden voor het feit dat het Hof eiste dat de nieuwe kwalificatie gelijkaardige gevolgen als de oude kwalificatie moest hebben. Door de niet-tegenstelbaarheid van de juridische kwalificatie te veranderen naar de niet-tegenstelbaarheid van de rechtshandeling, is de strijd en slagkracht van de administratie verplaatst van het domein van juridische vormgeving naar het domein van juridische interpretatie. Op deze manier creëert men een opening om verrichtingen die worden veruitwendigd door één enkele akte te bestrijden, wanneer deze vallen onder de noemer ongeoorloofde belastingontwijking, zijnde fiscaal misbruik. Onder de huidige antimisbruikbepaling moet aldus niet langer worden gezocht naar een andere toepasbare juridische werkelijkheid voor een bepaalde akte.¹⁵⁷

Ingevolge de nieuwe antimisbruikbepaling moet de administratie bewijzen dat er sprake is van fiscaal misbruik. Dit wil zeggen dat de administratie moet aantonen dat de belastingplichtige doel en strekking van de fiscale wetgeving heeft miskend. Het tegenbewijs van de belastingplichtige bestaat uit het aantonen dat de keuze voor de rechtshandeling ook door andere motieven dan het ontwijken van belastingen verantwoord is. Van een ongelijke verdeling van de bewijslast blijft dus niets meer overeind. Integendeel, vanaf vandaag rust de volledige subjectieve (tegen)bewijslast op de schouders van de belastingplichtige.¹⁵⁸

77. Door het toepassingsgebied van de antimisbruikbepaling uit te breiden met verrichtingen in de privésfeer, is dit artikel vanaf heden ten volle van toepassing op de successie- en registratiewetgeving.

¹⁵⁶ Cass. 24 november 2004, *Fisc.Act.* 2004/41; wast Cass. 4 november 2005, *FJF* 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008/140; Cass. 11 december 2008, *TRV* 2009, 311, Cass. 10 juni 2010, *FJF*, 2011/21.

¹⁵⁷ J. WASTYN, “De nieuwe antimisbruikbepaling: “En attendant le ministre des Finances””, *Mentor NV Instituut voor Vermogensanalyse*, 7, <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>

¹⁵⁸ J. WASTYN, “De nieuwe antimisbruikbepaling: “En attendant le ministre des Finances””, *Mentor NV Instituut voor Vermogensanalyse*, 8, <http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf>

78. Er kan dus geconcludeerd worden dat de wetgever alle oorzaken van de inefficiënte werking van de oude antirechtsmisbruikbepaling heeft weggewerkt. Maar zoals te verwachten, duiken er nieuwe problemen op. Deze problemen en kritieken uit de rechtsleer worden besproken in hoofdstuk zeven.

HOOFDSTUK 5. DE RULINGCOMMISSIE.

79. Het is de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) verboden om een voorafgaande beslissing te geven betreffende het gebruik van bewijsmiddelen in de belastingaanslagprocedure.¹⁵⁹ De dienst zal zich dus niet kunnen uitspreken over de vraag of de administratie de antimisbruikbepaling al dan niet zal toepassen.¹⁶⁰

Dit heeft tot gevolg dat de rulingcommissie zich alleen kan uitspreken over het tegenbewijs: zijn de niet-fiscale motieven aangebracht door de belastingplichtige voldoende om fiscaal misbruik van de tafel te werpen?¹⁶¹ Zo kan de Dienst alleen onrechtstreeks de toepassing van de antimisbruikbepaling tegenhouden.

¹⁵⁹ Art. 1, 3° KB 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 januari 2003

¹⁶⁰ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/001, 112.

¹⁶¹ Circ. dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

HOOFDSTUK 6. EEN SCHEMATISCHE VERGELIJKING: OUD VS. NIEUW.

80.	De oude antirechtsmisbruikbepaling	De nieuwe antimisbruikbepaling
Toepassingsgebied	Verrichtingen in de economische sfeer.	Zowel verrichtingen in de economische sfeer als in de privésfeer.
Bewijslast administratie	De rechtshandeling(en) hebben tot doel belastingen te ontwijken.	Er is sprake van fiscaal misbruik.
Tegenbewijs	Het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften voor de rechtshandeling(en).	Bewijzen dat de keuze voor de rechtshandeling(en) door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van belastingen (financieel, economisch maar ook familiaal).
Herkwalificatie	De nieuwe kwalificatie moet soortgelijke niet-fiscale gevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling.	Een herdefiniëring kan effect hebben op de belastbare materie, de heffingsgrondslag, het tarief, de belastingplichtige zelf, etc.
Tegenstelbaarheid	De juridische kwalificatie van de akte (of van afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengt).	De rechtshandeling (of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt). ¹⁶²

¹⁶² M. MAUS, "Belastingontwijking. Tussen paal en perk.", 7, <http://www.forumforthefuture.be/syllabi/uploaded/29-maus-anti-misbruik.pdf>.

HOOFDSTUK 7. DISCUSSIEPUNTEN.

7.1. Schending legaliteitsbeginsel.

81. Het vertrekpunt bij de vraag “wat kan en wat niet kan in fiscale zaken” is het grondwettelijke legaliteitsbeginsel¹⁶³. Dit beginsel, vervat in de artikelen 170 en 172, tweede lid van de Grondwet bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet in de formele zin. Dit wil zeggen dat het de wetgever zelf is die de essentiële elementen¹⁶⁴ van de belasting dient vast te stellen.¹⁶⁵ De wetgevende macht mag haar regelingsbevoegdheid niet opdragen aan een ander orgaan, bijvoorbeeld de uitvoerende macht.¹⁶⁶ Daarnaast is er een fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, zaken, feiten en handelingen: alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt.¹⁶⁷

Er zijn vier grondslagen die rechtstreeks op het grondwettelijk legaliteitsbeginsel teruggaan. Ten eerste moet de belastingwet strikt geïnterpreteerd worden, wat een interpretatie naar analogie uitsluit. De tweede grondslag is het fiscaal adagium “in dubio contra fiscum”, wat betekent dat als de tekst van de wet niet duidelijk is of de bedoeling van de wetgever er niet kan worden uit afgelezen, de wetgevende twijfel de belastingplichtige tot voordeel strekt. De derde grondslag zegt dat als de tekst duidelijk is, maar tot een onbillijk resultaat leidt, er niet van kan worden afgeweken. En tot slot is ook de vrije keuze van de minst belaste weg een implicatie van het legaliteitsbeginsel.¹⁶⁸

¹⁶⁹

82. Op 1 oktober 2012 werd er een beroep bij het Grondwettelijk Hof ingediend door B. Van Nieuwenhuysse en anderen tot vernietiging van de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet (I) van 29 maart 2012¹⁷⁰ en door de vzw “Liga van belastingplichtigen” op 8 oktober tot vernietiging in van de artikelen 167 en 168 van de programmawet (I) van

¹⁶³ Wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 1072/8, 93.

¹⁶⁴ Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Arbitragehof 16 juni 2001, nr. 103/2011, B.5.3.

¹⁶⁵ Arbitragehof 3 juli 2002, nr. 54/2008, B.12.

¹⁶⁶ A. ALEN EN K. MUYLLE, *Handboek van het Belgisch staatsrecht*, Kluwer, Maklu, 2012, nr. 690-695.

¹⁶⁷ H. VERSTRAETE, “De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken”, *TAA* 2012, 36, 14.

¹⁶⁸ Wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer, 1992-93, nr. 1072/8, 93.

¹⁶⁹ H. VERSTRAETE, “De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken”, *TAA* 2012, 36, 14.

¹⁷⁰ GwH, AR 5487, BS 08/11/2012, 67216.

29 maart 2012.¹⁷¹ Ze baseren zich op verscheidene gronden zoals een schending van het legaliteitsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en een schending van de bevoegdheidsverdeling.¹⁷²

7.1.1. Een te grote discretionaire bevoegdheid voor de administratie.

83. Volgens deze gedachtegang heeft de wetgever zijn exclusieve belastingbevoegdheid in handen van de uitvoerende macht gegeven, die daardoor een carte blanche krijgt om de belastbare materie te bepalen. Dit is in strijd met het legaliteitsbeginsel.¹⁷³ Onder meer SPRUYT en VERBEKE delen deze mening: “Het is onaanvaardbaar dat de wetgevende macht de handdoek in de ring gooit en de fakkel zonder gêne doorgeeft aan de almachtige uitvoerende macht. Met de ARMB zijn we vergleden in een nieuwe feodaliteit, met de uitvoerende macht als opperste leenheer”.¹⁷⁴

84. Het Grondwettelijk Hof¹⁷⁵ heeft geoordeeld dat het oude artikel 344, §1 WIB92 niet ongrondwettelijk was omdat er strikte voorwaarden waren die vervuld moesten zijn vooraleer de maatregel toegepast kon worden. Het Hof heeft verder geoordeeld dat de maatregel niet als een algemene machtigingsbepaling waar de administratie zelf de belastbare materie zou kunnen vaststellen, kan worden beschouwd. Het gaat slechts om een bewijsmiddel dat geval per geval toepassing vindt binnen de strikte wettelijke voorwaarden, onder controle van een rechter. Ten slotte heeft het Hof opgemerkt dat het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale zaken niet vereist dat de wetgever op een nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen.¹⁷⁶

85. De nieuwe antimisbruikbepaling volgt de logica van de oude bepaling en er kan dus gesteld worden dat het Grondwettelijk Hof zal besluiten dat het niet om een machtigingsbepaling gaat.

¹⁷¹ GwH, AR 5497, BS 08/11/2012, 67216

¹⁷² Zie randnummer 103.

¹⁷³ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 17.

¹⁷⁴ A-L. VERBEKE EN E. SPRUYT, “Fiscale wetgever, doe uw job en schuif uw verantwoordelijkheid niet af”, *De Tijd* 4 oktober 2012, http://www.tijd.be/opinie/analyse/Fiscale_wetgever_doe_uw_job_en_schuif_uw_verantwoordelijkheid_niet_af.9250089-2336.art .

¹⁷⁵ Arbitragehof 24 november 2004, 188/2004; Arbitragehof 2 februari 2005, 26/2005; Arbitragehof 16 maart 2005, 60/2005.

¹⁷⁶ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012/11, 17.

7.1.2. Analogische interpretatie.

86. Het grondwettelijk legaliteitsbeginsel impliceert dat een rechtstoestand buiten de bij wet bedoelde gevallen niet kan worden belast op grond van een analoge redenering.¹⁷⁷ Een analogische toepassing houdt in dat men een wettelijke norm toepast op rechtshandelingen of feiten die strikt genomen niet onder de werking van de norm vallen. Het resultaat is dat rechtshandelingen of feiten die door de wet niet belastbaar worden gesteld, toch worden getaxeerd of dat er een heffing plaatsvindt op een rechtshandeling die de belastingplichtige niet heeft gesteld.¹⁷⁸

87. Wanneer een belastingplichtige een fiscaal voordeel claimt in strijd met de doelstelling waarvoor dat voordeel bedoeld is, bestaat de sanctie erin dat hem het voordeel wordt geweigerd. In dat geval is er geen behoefte aan herdefiniëring. Aangezien de sanctie bestaat in de zuivere weigering van het voordeel, is er ook geen probleem van analogische interpretatie.¹⁷⁹

Bij misbruik van een belastingvermeerderende bepaling wordt er wel geherdefinieerd en kunnen er dus problemen zijn. De herdefiniëring kan er toe leiden dat de fiscale wet wordt toegepast op rechtstoestanden die niet door de wet zijn voorzien maar er hoogstens enige gelijkenis mee vertonen.¹⁸⁰

88. Persoonlijk sluit ik mij aan bij de opvatting dat er een duidelijk verschil is tussen een herdefiniëring in het kader van de antimisbruikbepaling en een interpretatie van de belastingwet naar analogie, waardoor er bij een correcte toepassing van de antimisbruikbepaling geen sprake kan zijn van een overtreding van het legaliteitsbeginsel. Beiden willen rechtsgelijkheid bevorderen door doel en strekking van de te interpreteren fiscale norm tot gelding te brengen. De manier waarop dit gebeurt, is echter verschillend.¹⁸¹

¹⁷⁷ Cass. 27 januari 1987, *FJF* 87/68; Cass. 29 maart 1988, *TRV* 1988, 198; Cass. 23 december 1993 *FJF* 94/24; Cass. 9 maart 1998, *FJF* 98/125; etc.

¹⁷⁸ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 17.

¹⁷⁹ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 18.

¹⁸⁰ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 18.

¹⁸¹ P. FAES, "De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesestelling", *TRF* 2005, 434; R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Kluwer, 1991, 74-85.

Bij een analogische wetsinterpretatie wordt de wettelijke norm toegepast op een rechtshandeling of een feitencomplex dat strikt genomen niet onder de werking van die norm valt.¹⁸²

Het herdefiniëringsproces onder de nieuwe antimisbruikregels impliceert een 'bottom up'-benadering: dit wil zeggen dat men vertrekt uit de vastgestelde feiten om de rechtshandeling te herdefiniëren en dat men op de alzo geherkwalificeerde rechtshandeling de wettelijke bepaling toepast die de belastingplichtige heeft gefrustreerd.¹⁸³ Het argument dat een fraus legisachtige antiontwijkingsregel een vorm van verboden analogische wetsinterpretatie inhoudt, doet onvoldoende recht aan het element van herkwalificatie of conversie van de feiten om tot een billijke toepassing van de belastingwet te komen.¹⁸⁴

7.1.3. Wat is de doelstelling van een wetsbepaling?

89. In de nieuwe antimisbruikbepaling moet de doelstelling van de wetsbepaling worden achterhaald om te bepalen of er sprake is van fiscaal misbruik. Daarnaast wordt deze doelstelling ook gebruikt als het tegenbewijs niet geleverd kon worden en om de verrichting van de belastingplichtige aan een belastingheffing te onderwerpen.

90. Het legaliteitsbeginsel vereist dat enkel een doelstelling uitgedrukt door de wetgever in overweging mag worden genomen. In het andere geval, zou een belasting immers kunnen worden gevestigd zonder een formele wet als basis, wat strijdig is met het legaliteitsbeginsel. Er is dus geen fiscaal misbruik indien er wordt ingegaan tegen de doelstelling van een bepaling die is opgenomen in een bijzondere wet die niet is opgenomen in het geïssueerde wetboek, of een ter uitvoering ervan genomen besluit.¹⁸⁵

Bovendien mag enkel een zekere doelstelling in rekening worden genomen. Het is moeilijk om telkenmale op ondubbelzinnige wijze de bedoeling van de wetgever te

¹⁸² P. FAES, "De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesestelling", *TRF* 2005, 434; R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Kluwer, 1991, 74-85

¹⁸³ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 19.

¹⁸⁴ L. DE BROE, "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomstenbelasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking." in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, "FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *TFR* 2010, 379-380, 343.

¹⁸⁵ H. VERSTRAETE, "De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken", *TAA* 2012, 36, 13.

achterhalen wanneer hij een specifieke wetsbepaling heeft ingevoerd.¹⁸⁶ Onduidelijke of contradictorische voorbereidende werken en wetten zijn in België geen uitzondering.¹⁸⁷ Volgens het adagium in 'dubio contra fiscum' moet de onduidelijke tekst steeds in het nadeel van de administratie worden geïnterpreteerd. Op basis hiervan kan er enkel sprake zijn van fiscaal misbruik indien de tekst van de wet en de voorbereidende werken zonder enige redelijke twijfel de doestelling van de ontweken of ingeroepen bepaling aangeven. Bij gebreke hiervan kan de algemene antimisbruikbepaling niet worden toegepast zonder schending van de Grondwet.¹⁸⁸

91. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) heeft in een recent arrest¹⁸⁹ het adagium 'in dubio contra fiscum' verduidelijkt. Het EHRM bepaalde de vereisten waaraan de wet waarop de overheid zich baseert om een belasting te vestigen, moet voldoen. Een belastingheffing vormt immers volgens het EHRM een aantasting van het 'ongestoord genot van eigendom' (artikel 1 van het Eerste Protocol EVRM); het is dan zaak te weten wanneer deze aantasting gerechtvaardigd is.¹⁹⁰

De overheid moet volgens het Hof optreden op grond van een wet die voldoende toegankelijk, duidelijk en voorzienbaar is, evenals consistent in zijn toepassing. Tegenstrijdige rechtspraak van een hoogste gerechtshof zonder enige rechtvaardiging daaromtrent wijst volgens het EHRM op onvoldoende voorzienbaarheid van de wetgeving. Het belang van de rol van het Hof van Cassatie wordt door deze rechtspraak nogmaals duidelijk gemaakt. Cassatie zorgt immers onder meer voor de eenheid van de rechtspraak en aldus evenzeer voor de voorzienbaarheid van de fiscale wet.¹⁹¹

92. Ook het Hof van Justitie heeft in het Siat-arrest¹⁹² op het belang van het adagium 'in dubio contra fiscum' gewezen. Het Hof oordeelde dat het rechtszekerheidsbeginsel

¹⁸⁶ L. DE BROE, "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking." in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, "FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *TFR* 2010, 379-380, 343.

¹⁸⁷ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 16.

¹⁸⁸ H. VERSTRAETE, "De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken", *TAA* 2012, 36, 13.

¹⁸⁹ EHRM 7 juli 2011, nr. 39766/05), *Serkov v Ukraine*,

<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-105536>.

¹⁹⁰ M. MAUS, "In dubio contra fiscum' is een mensenrecht", *Fisc.Act.* 2011, 27, 1

¹⁹¹ M. MAUS, "In dubio contra fiscum' is een mensenrecht", *Fisc.Act.* 2011, 27, 1

¹⁹² HvJ C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) vs Belgische Staat*, Jur. 2010, I, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62010CJ0318:NL:HTML>.

vereist dat men vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer van een fiscale bepaling kan vaststellen.¹⁹³

93. Zoals aangehaald zijn onduidelijke of contradictorische voorbereidende werken en wetten in België geen uitzondering.¹⁹⁴ Daar komt nog eens bovenop dat de administratie en de rechtsleer vaak een verschillende doelstelling bij eenzelfde wetsbepaling achterhalen. Zo verklaarde de Minister van Financiën dat het doel van de fiscale wetgeving bestaat in het verzamelen van de financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang.¹⁹⁵ Hier gaat de rechtsleer niet met akkoord.¹⁹⁶ Ook bij het achterhalen van de doelstelling van art. 9 W.Succ. liggen de opinies van administratie en rechtsleer lijnrecht tegenover elkaar.¹⁹⁷

Gelet op de rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens en het Hof van Justitie, verwacht ik dat het voor de administratie moeilijk zal zijn om de nieuwe antimisbruikbepaling toe te passen. Omdat de doelstelling van de wet niet zonder enige twijfel achterhaald kan worden, zal het adagium 'in dubio contra fiscum' van kracht zijn en kan er dus geen fiscaal misbruik zijn.

7.2. Aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel.

94. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat de wetgeving voorspelbaar moet zijn voor de belastingplichtige: op het ogenblik dat de belastingplichtige een handeling stelt, moet hij er de gevolgen van kennen.¹⁹⁸

95. In het aangetekende beroep bij het Grondwettelijk Hof¹⁹⁹ wordt aangevoerd dat het onduidelijk is wat er gebeurt met de oorspronkelijke verrichting, nadat de administratie besloten heeft die te negeren. Er staat nergens vermeld dat de eventueel reeds betaalde belasting verrekend wordt met de nieuwe aanslag die de administratie vestigt na toepassing van het artikel 344,§1 WIB92 en op welke manier dit zou

¹⁹³ K. JANSSENS, "Nieuwe antimisbruikbepaling: Grondwettelijk Hof is aan zet", *Fisc.Act.* 2012, 39, 7.

¹⁹⁴ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 16.

¹⁹⁵ Ontwerp van programmawet (I) – wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/016, 69; Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

¹⁹⁶ Zie randnummer 66.

¹⁹⁷ Zie randnummers 209 en 211.

¹⁹⁸ K. VANDERWAEREN (ed.), *Fiscaal jaaroverzicht 2007*, Mechelen, Kluwer, 2007, 137.

¹⁹⁹ Zie randnummer 82.

gebeuren. Volgens de verzoekers is er dus een reëel gevaar van dubbele belasting en is het rechtszekerheidsbeginsel geschonden.²⁰⁰

96. De administratie krijgt de taak mee om te belasten wat ‘normaal’ is, of wat een door de wet beoogde toestand ‘dicht benadert’. De termen zijn ‘normaal’ en ‘dicht’ zijn veel te vaag en te subjectief.²⁰¹ Ook dit zorgt volgens JANSSENS voor rechtsonzekerheid bij de belastingplichtige.

97. Het lijkt mij dat er geen aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel is. Het Grondwettelijk Hof²⁰² oordeelde over de oude antimisbruikbepaling: “Het grondwettelijk wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist te dezen niet dat de wetgever op een nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen, vermits zulks vanwege de aard van het verschijnsel dat ermee wordt bestreden, onmogelijk is”. Het nieuwe artikel 344, §1 WIB92 ligt in de lijn van het oude. Meer zelf, er is nu een duidelijke omschrijving van ‘fiscaal misbruik’ en er wordt geëist dat aan de hand van objectief waarneembare feiten bewezen wordt dat de belastingplichtige met een exclusief ontwijkingsmotief handelde.²⁰³

7.3. Fiscaal misbruik: een onduidelijke formulering.

98. Het vernieuwde art. 18, §2 W.Reg. lijkt te zeggen dat het tegenbewijs door de belastingplichtige alleen bij de tweede vorm van fiscaal misbruik (het claimen van een fiscaal voordeel in strijd met de bedoeling van de wetgever) moet gegeven worden. Hierdoor wekken de bepalingen de indruk dat de subjectieve intentie niet aanwezig moet zijn bij de eerste vorm van fiscaal misbruik (het omzeilen van een heffende bepaling).

²⁰⁰ K. JANSSENS, “Nieuwe antimisbruikbepaling: Grondwettelijk Hof is aan zet”, *Fisc.Act.* 2012, 39, 7.

²⁰¹ K. JANSSENS, “Nieuwe antimisbruikbepaling: Grondwettelijk Hof is aan zet”, *Fisc.Act.* 2012, 39, 7.

²⁰² GwH 24 november 2004, nr. 188/2001; GwH 2 februari 2005, nr. 26/2005 en GwH 16 maart 2005, nr. 60/2005.

²⁰³ L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomsten-belasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking.” in A. HAELTERMAN, L. DE BROE, C. VANDERKERKEN, C. DEVLIES, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VAN DER MAELEN EN R. VERSTRAETEN, “FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige:noodzakelijk een paradox?”, *TFR* 2010, 379-380, 346.

Dat is niet in overeenstemming met de arresten van het Hof van justitie waar de definitie is ontleend.²⁰⁴ Een dergelijke interpretatie zou leiden tot een ongeoorloofde discriminatie tussen belastingplichtigen naargelang het fiscaal misbruik waaraan ze zich schuldig maken. Voor dergelijk onderscheid lijkt geen redelijke verantwoording te bestaan.²⁰⁵

99. Er kan aangenomen worden dat zowel bij de eerste als bij de tweede vorm van fiscaal misbruik een subjectieve intentie aanwezig moet zijn.

7.4. Bevoegdheidsovertreding.

100. Successierechten zijn een gewestelijke belasting.²⁰⁶ Het Vlaamse Gewest kan sinds 1 januari 2002 wijzigingen aanbrengen aan de aanslagvoet, de heffingsgrondslag, de vrijstellingen en verminderingen²⁰⁷. Bijgevolg blijft de federale fiscale wetgever enkel bevoegd voor alles wat betreft de belastbare materie en de procedure (inclusief de bewijsregels). In de memorie van toelichting van de nieuwe antimisbruikbepaling schrijft de wetgever expliciet dat het artikel een bewijsmiddel is in handen van de administratie.²⁰⁸

101. Dit klopt echter helemaal niet. Ten eerste maakt artikel 18 van het W.Reg. formeel geen deel uit van hoofdstuk X van het wetboek Registratierechten over de bewijsmiddelen, maar van hoofdstuk II over de indeling van de rechten en de algemene heffingsregels.²⁰⁹

Ten tweede heeft de antimisbruikbepaling tot gevolg dat rechtshandelingen die vroeger onbelast waren, thans belast worden. Hierdoor zal voortaan het ontwijken van fictiebepalingen en andere antimisbruikbepalingen belastbaar zijn, tenzij het bewijs van een niet-fiscaal motief kan geleverd worden. Het resultaat is dat de wetgever aan de

²⁰⁴ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 9.

²⁰⁵ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 10.

²⁰⁶ Art. 3, lid 1, 4° bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en gewesten, *BS* 17 januari 1989.

²⁰⁷ Art. 4 van bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en gewesten, *BS* 17 januari 1989; Art. 6 bijz. wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.

²⁰⁸ Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 111.

²⁰⁹ N. GEELHAND, "Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet?", *Fisc.Act.* 2012, 17, 2

toepassingsvoorwaarden van de fictiebepalingen sleutelt.²¹⁰ Hierdoor creëert de wetgever een 'super fictief legaat' of een soort 'super wettelijk vermoeden van algemene orde' dat zich ent op de bestaande wettelijke vermoedens.²¹¹ Een uitbreiding van de wettelijke vermoedens maakt een bevoegdheid van de gewesten uit omdat het op de heffingsgrondslag slaat en niet op de belastbare materie.

De nieuwe antimisbruikbepaling in de successierechten wordt dus verkeerdelijk als een bewijsregel beschouwd. De bevoegdheden worden overschreden en art. 168 van de programmawet is vatbaar voor vernietiging.²¹²

102. DE BROE is daarentegen van mening dat het artikel als een hybride bepaling zou moeten worden aanzien. Het betreft in de eerste plaats een bewijsmiddel in handen van de administratie. Dat is een materie waarvoor enkel de federale regelgever bevoegd is. De herkwalificatie en de daaruit volgende belastingheffing zijn dus slechts het gevolg van het bewijs – en gebrek aan tegenbewijs door de belastingplichtige van fiscaal misbruik.²¹³

103. In het aangetekende beroep bij het Grondwettelijk Hof zien de verzoekers ook een schending van de bevoegdheidsverdeling tussen het federale niveau en de gewesten. Ze geven toe dat het artikel effectief bewijsregels bevat, maar die zijn volgens hen louter bijkomstig. Het artikel bepaalt hoe de bewijslast verdeeld wordt over administratie en belastingplichtige. Maar dat verandert niets aan het feit dat het artikel in essentie een bepaling is van materieel belastingrecht, dat wil zeggen dat het bepaalt wat er belastbaar is. Artikel 344, §1 WIB92 zegt trouwens zelf dat het de 'belastbare grondslag' vastlegt (lid 4). Dat uitgerekend die passage weggelaten is in artikel 18, §2 van het W.Reg., zal niemand zand in de ogen strooien, aldus de verzoekers, want de draagwijdte van beide bepalingen is identiek. Het kleine verschil in formulering is volgens de verzoekers dan ook niet meer dan een doorzichtige poging om de schending van de bevoegdheidsverdelende regels niet al te veel te laten opvallen.²¹⁴

²¹⁰ N. GEELHAND, "Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet?", *Fisc.Act.* 2012, 17, 2.

²¹¹ J. VAN DYCK, "Registratie- en schenkingsrechten: onwettige antimisbruikbepaling?", *Fiscoloog* 2012, 1306, 8.

²¹² N. GEELHAND, "Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet?", *Fisc.Act.* 2012, 17, 3.

²¹³ L. DE BROE EN J. BOSSUYT, "interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012/11, 23.

²¹⁴ K. JANSSENS, "Nieuwe antimisbruikbepaling: Grondwettelijk Hof is aan zet", *Fisc.Act.* 2012, 39, 8-9.

104. Het ziet er naar uit dat de federale wetgever met de invoering van de antimisbruikbepaling inzake registratie- en successierechten zijn bevoegdheid heeft overschreden. De antimisbruikbepaling is veel meer dan een bewijsmiddel: zij formuleert een niet-tegenstelbaarheid van ongeveinsde rechtshandelingen, behoudens bewijs van niet-fiscale motieven, en kan aldus alle aspecten van materiële belastingheffing raken.²¹⁵ Er is dus een grote kans dat het Grondwettelijk Hof inderdaad een schending van de bevoegdheidsverdeling tussen het federale niveau en de gewesten zal vaststellen.

7.5. De specifieke antimisbruikbepalingen.

105. Er wordt gebruik gemaakt van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling om het toepassingsgebied van de specifieke antimisbruikbepalingen te verruimen. De administratie zal zich namelijk beroepen op een specifieke antimisbruikbepaling, maar de algemene antimisbruikbepaling achter de hand houden, voor het geval dat deze zienswijze niet gevolgd wordt in de rechtspraak.²¹⁶

106. In hun kritiek op het nieuwe artikel 344, §1 WIB 92 zeggen vele practici dat de regering beter *specifieke* antimisbruikbepalingen zou invoeren in plaats van een vage *algemene* misbruikbepaling.²¹⁷

Volgens CROMBEZ, de Staatssecretaris voor de bestrijding van de sociale en de fiscale fraude, is dat flagrant in tegenspraak met de roep om vereenvoudiging die ook luid weerklinkt onder critici. Het ontbreken van een algemene antirechtsmisbruikbepaling zou betekenen dat de wet aangepast moet worden telkens als er een nieuwe praktijk opduikt of iemand een nieuw achterpoortje ontdekt. Niet alleen zou de wetgever dan constant achter de feiten aanhollen, maar bovendien zou een permanent wijzigende wetgeving tot veel rechtsonzekerheid leiden en onmogelijk nog te volgen zijn voor de belastingplichtigen.²¹⁸

²¹⁵ S. VAN CROMBRUGGE, "Fraus legis of wetsontduiking het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 559; M. BOURGEOIS EN A. NOLLET, "La réécriture de la mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 500-501.

²¹⁶ P. HINNEKENS, "Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc.Act.* 2012, 28, 4.

²¹⁷ K. JANSSENS, "Algemene antimisbruikbepaling is cruciaal in vereenvoudiging fiscaliteit", *Taxworld* 2012, <http://www.taxworld.be/taxworld/algemene-antimisbruikbepaling-cruciaal-in-vereenvoudiging-fiscaliteit.html> .

²¹⁸ K. JANSSENS, "Algemene antimisbruikbepaling is cruciaal in vereenvoudiging fiscaliteit", *Taxworld* 2012, <http://www.taxworld.be/taxworld/algemene-antimisbruikbepaling-cruciaal-in-vereenvoudiging-fiscaliteit.html> .

107. Naar mijn mening is er inderdaad een grote noodzaak aan een algemene antimisbruikbepaling. Bovenstaande kritiek dat de administratie op deze manier het toepassingsgebied van de specifieke antimisbruikbepalingen wil verruimen, lijkt mij dan ook niet correct.

HOOFDSTUK 8. BESLUIT.

108. In het tussenbesluit²¹⁹ werd reeds geconcludeerd dat de wetgever erin slaagde alle oorzaken van de inefficiënte werking van de oude antirechtsmisbruikbepaling weg te werken. Het viel echter te verwachten dat er nieuwe problemen zouden ontstaan.

Ten eerste zal het adagium ‘in dubio contra fiscum’ spelen. Door onduidelijke en contradictorische voorbereidende werken en wetten, zal het moeilijk zijn om, zonder enige twijfel, de doelstelling van de wetgever te achterhalen. Hierdoor zal de rechtspraak de visie van de belastingplichtige moeten volgen en zal er dus geen sprake zijn van fiscaal misbruik.

Ten tweede is er een schending van de bevoegdheidsverdeling tussen het federale niveau en de gewesten op het vlak van successie- en registratierechten. De nieuwe antimisbruikbepaling is, in tegenstelling tot wat de administratie beweert, veel meer dan een bewijsmiddel. Het artikel bepaalt namelijk wat er belastbaar is en is dus een bepaling van materieel belastingrecht.

109. Of de nieuwe antimisbruikbepaling daadwerkelijk zal kunnen worden toegepast of net zoals de oude antirechtsmisbruikbepaling een ‘papieren tijger’ zal worden, hangt voor een groot deel af van de uitspraak die het Grondwettelijk Hof zal vellen over de ingestelde beroepen^{220 221} ter vernietiging van de nieuwe antimisbruikbepaling.

110. Op de eerste onderzoeksvraag: “Is het de wetgever gelukt om de oude antirechtsmisbruikbepaling nieuw leven in te blazen?” moet dan ook een voorzichtige ‘neen’ geantwoord worden.

²¹⁹ Zie randnummers 76-78.

²²⁰ GwH, AR 5487, BS 08/11/2012, 67216

²²¹ GwH, AR 5497, BS 08/11/2012, 67216

Deel III. Toepassingen.

111. De tweede onderzoeksvraag “Wat zijn de gevolgen van de nieuwe antimisbruikbepaling voor de bestaande planningstechnieken?” krijgt een antwoord in dit derde deel. De invloed van de antimisbruikbepaling op enkele planningstechnieken die in de praktijk vaak gebruikt worden, wordt onderzocht.

In het eerst hoofdstuk wordt een blik op de verschillende circulaire's geworpen. In deze circulaire's worden niet-limitatieve voorbeelden gegeven van constructies die ofwel zeker niet ('de witte lijst') ofwel duidelijk wel als misbruik kunnen worden beschouwd ('de zwarte lijst'). De inhoud van de derde circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013 wordt vergeleken met de inhoud van de tweede, opgeheven circulaire nr. 8/2012 van 17 juli 2012. Ook wat nu precies het belang of de draagwijdte van een 'circulaire' is, wordt uitgelegd.

De volgende hoofdstukken behandelen voorbeelden van planningstechnieken op het gebied van successierechten. Eerst wordt de constructie algemeen besproken en wordt er aan de hand van een voorbeeld aangetoond hoe groot het fiscale voordeel van de betreffende constructie kan zijn. Vervolgens wordt onderzocht waarom de constructie fiscaal misbruik zou uitmaken. Hiertoe worden argumenten uit de rechtsleer en van de administratie aangehaald. Daarna wordt onderzocht waarom de constructie geen fiscaal misbruik zou uitmaken. Ook hier worden de argumenten uit de rechtsleer en van de administratie weergegeven. Er wordt steeds afgesloten met een besluit: wat is het gevolg van de nieuwe antimisbruikbepaling voor de betreffende planningstechniek?

Hoofdstuk twaalf vat de vorige elf hoofdstukken samen en geeft op deze manier een antwoord op de onderzoeksvraag: “Wat zijn de gevolgen van de nieuwe antimisbruikbepaling voor de bestaande planningstechnieken?”

112. Aangezien het onderzoeksgebied van deze masterproef zich beperkt tot de invloed van de antimisbruikbepaling op de successierechten, worden bepaalde planningstechnieken, die wel in de circulaire vermeld zijn, niet verder besproken omdat ze zich in de sfeer van de registratierechten bevinden. Voorbeelden hiervan zijn de 'split-sale door middel van een erfpachtconstructie' en de 'verzaking aan het vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door een schenking'.

HOOFDSTUK 1. DE CIRCULAIRES.

1.1. De inhoud.

113. Op 19 juli 2007 vaardigde de administratie een tweede circulaire²²² uit specifiek voor het domein van de successierechten. De circulaire wijzigt niets aan de eerste circulaire nr. 4/2012 van 4 mei 2012²²³ en geeft enkel een bijkomende commentaar aan de hand van een witte en een zwarte lijst. Op de witte lijst staan de rechtshandelingen vermeld die -mits ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie- op zich niet beschouwd worden als fiscaal misbruik. Op de 'black list' staan de rechtshandelingen gecatalogeerd die de fiscale administratie wel als fiscaal misbruik aanziet, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven.²²⁴ De circulaire bepaalt dat het geen exhaustieve lijsten zijn van per se veilige of verdachte rechtshandelingen. Geval per geval dient immers te worden beoordeeld of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen een fiscaal misbruik vormt.²²⁵

114. Zoals aangehaald²²⁶ was er veel discussie ontstaan in de rechtsleer over bepaalde planningstechnieken die op de zwarte lijst stonden zoals het ik-opa testament. Aangezien de administratie inzag dat bepaalde kritieken gegrond waren, vaardigde ze een nieuwe circulaire²²⁷ uit op 10 april 2013.²²⁸ Deze derde circulaire vervangt de vorige, tweede circulaire volledig.

Inhoudelijk zijn er drie wijzigingen doorgevoerd. Ten eerste verklaart de administratie dat testamentaire bepalingen dan toch geen fiscaal misbruik kunnen uitmaken. Het gevolg hiervan is dat er vijf planningstechnieken via testamenten van de zwarte lijst verdwenen zijn waaronder het duo-legaat en het 'ik-opa' testament. Ten tweede heeft de administratie de gesplitste aankoop na voorafgaande schenking van de zwarte lijst gehaald. En tot slot heeft de administratie een techniek aan de zwarte lijst toegevoegd, met name "verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door een schenking".

²²² Zie bijlage 2.

²²³ Zie bijlage 1.

²²⁴ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 33.

²²⁵ H. VERSTRAETE, "De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken", *TAA* 2012, 36, 17.

²²⁶ Zie randnummer 55.

²²⁷ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

²²⁸ Zie bijlage 3.

1.2. De witte lijst.

115. Voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie worden de volgende rechtshandelingen (de 'witte lijst'), op zich beschouwd, niet als fiscaal misbruik gecatalogeerd door de administratie:

- Schenking door middel van een handgift of een bankgift.
- Schenking bij een akte verleden voor een niet-Belgische notaris.
- Gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan 3 jaar.
- Schenking onder last.
- Schenking onder ontbindende voorwaarde.
- Schenking door grootouders aan kind(eren) en kleinkind(eren).
- Schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht.
- Schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenkingen toepasselijk is.
- Schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet.
- Tontine- en aanwasclausules.²²⁹

In de circulaire nr. 8/2012 stonden volgende technieken nog vermeld op de witte lijst:

- Testament met maximale benutting van gunstregimes.
- Testament met zgn. "generation skipping".
- Kinderloos vrijgezel testament
- Duo-legaat, voor zover dit na verrekening van de last, resulteert in een substantiële nettobevoordeling van de vereniging.²³⁰

1.3. De zwarte lijst.

116. De hierna opgenomen voorbeelden (de 'zwarte lijst') worden door de administratie als fiscaal misbruik beschouwd, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven.²³¹

- Eénzijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeenschap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde (sterfhuisclausule). (frustreert art. 5 W.Succ.)

²²⁹ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

²³⁰ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

²³¹ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

- Erfpachtconstructie: een gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen. (frustreert art. 44 W.Reg.)
- Inbreng door één echtgenoot van goederen in de huwelijksgemeenschap, gevolgd door een schenking door beide echtgenoten, mits er éénheid van opzet aanwezig is. (frustreert art. 131 W.Reg.)
- Uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten, meestal onder de ontbindende voorwaarde voor de schenking gedaan aan de eerststervende echtgenoot. (frustreert art. 5 W.Succ.)
- Verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door een schenking. (frustreert art. 131 W.Reg.)

In de circulaire nr. 8/2012 stonden volgende technieken nog vermeld op de zwarte lijst.²³²

- "Ik opa" testament (frustreert art. 48 W.Succ.)
- Gesplitste aankoop (blote eigendom en vruchtgebruik) van goederen voorafgegaan door een al of niet geregistreerde schenking van de benodigde gelden door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de verkrijger van de blote eigendom mits er éénheid van opzet aanwezig is. (frustreert art. 9 W.Succ.)

1.4. De draagwijdte.

117. In overeenstemming met het legaliteitsbeginsel kan alleen de wetgevende macht algemeen bindende normen opleggen. De inhoud van deze circulaire is dus louter te beschouwen als de mening van de administratie. VAN ZANTBEEK schrijft hierover: "Het is duidelijk dat de juridische waarde nihil is. Niet enkel is de mening van de administratie inzake de doelstelling van de wetgever even goed als uw en mijn mening. Maar bovendien is de juridische kwaliteit van de redenering op vele vlakken ondermaats".²³³

118. De meeste mensen wensen echter een sluitende regeling zonder mogelijke discussies achteraf, ook niet met de administratie. Indien men deze discussies (en

²³² Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

²³³ A. VAN ZANTBEEK, "Antimisbruikcirculaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in *estate planning-land*?", *TEP* 2012, 5, 298.

eventueel jarenlange procedures) met de administratie wil vermijden, zal men uiteraard wel rekening moeten houden met de mening van de administratie.²³⁴

119. In de verdere hoofdstukken zullen alle planningstechnieken besproken worden: deze die nog steeds fiscaal misbruik uitmaken zoals de sterfhuisclausule en deze die niet langer fiscaal misbruik uitmaken zoals het duolegaat.

Ten eerste omdat het onmiskenbaar is dat de planningstechnieken die niet langer fiscaal misbruik uitmaken toch nog steeds een doorn in het oog van de administratie zijn. Er kan dan ook aangenomen worden dat in de toekomst nog maatregelen zullen getroffen worden om het gebruik van deze technieken tegen te gaan. Dit is ondertussen ook gebleken bij de gesplitste aankoop na voorafgaande schenking door het uitvaardigen van een administratieve beslissing.²³⁵

En ten tweede omwille van het feit dat de witte en zwarte lijst van de administratie niet exhaustief zijn. Het is dus niet omdat de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking niet langer op de zwarte lijst staat, dat deze techniek nooit fiscaal misbruik kan uitmaken.

²³⁴ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 8.

²³⁵ Zie randnummer 206.

HOOFDSTUK 2. DE SCHENKING: HANDGIFT, BANKGIFT EN VOOR BUITENLANDSE NOTARIS.

2.1. De techniek.

120. Een schenking is een overeenkomst waarbij de schenker, met de wil om te schenken, gratis en onherroepelijk afstand doet van een (on)roerend goed, ten gunste van een begiftigde. De begiftigde moet deze schenking aanvaarden. Bij een handgift gaan roerende goederen over van de ene hand in de andere, zonder enige formaliteit. Onder een bankgift wordt een schenking via overschrijving verstaan. Zowel voor een bankgift als voor een handgift geldt geen algemene registratieverplichting, er moeten dus geen schenkingsrechten betaald worden.^{236 237}

Door de schenking via een buitenlandse notaris te regelen, beschikt men over een notariële akte met vaste datum die in België erkend wordt. In de wet is namelijk niet gestipuleerd dat de registratie bij een Belgische notaris moet gebeuren. Het grote voordeel is dat de buitenlandse notaris, bijvoorbeeld in Nederland, geen schenkingsrechten zal innen.²³⁸

2.2. Het fiscaal voordeel.

121. Door goederen tijdens het leven weg te schenken, daalt het belastbare actief bij overlijden. De progressiviteit van de successierechten wordt doorprikt en men kan een grote besparing realiseren.²³⁹ Volgend voorbeeld toont dit aan.

Mia is 72 jaar oud, woont in Vlaanderen, is weduwe en moeder van een dochter Rita. Mia heeft een roerend vermogen van € 500.000. Indien Mia geen maatregelen zou treffen en haar volledige roerend vermogen nalaat aan dochter, zal deze € 87.000 aan successierechten moeten betalen.

²³⁶ E. SPRUYT, *De schenking: het paradepaard van de successieplanning*, Mechelen, Kluwer, 2008, 17-19.

²³⁷ FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN (ed)., *Wegwijs in schenkingen en nalatenschappen.*, Brussel, 2012, 7, <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/brochure-schenkingen-nieuw-2012.pdf>.

²³⁸ T. CARNEWAL. "De tarieven inzake successierechten in Vlaanderen. Successieplanning via schenking van roerende goederen.", *Jura falc.* 2006-07, 3, 431-456.

²³⁹ E. SPRUYT, *De schenking: het paradepaard van de successieplanning*, Mechelen, Kluwer, 2008, 17.

Stel, Mia beslist om het deel van haar vermogen dat ze niet nodig heeft om haar levensstandaard te handhaven, zijnde € 300.000, via bankgift aan haar dochter over te maken. Rita moet op deze schenking geen rechten betalen. Bij het overlijden van Mia bestaat de nalatenschap uit € 200.000 roerende waarden, hierop zal Rita nog slechts € 15.000 successierechten verschuldigd zijn. De totale gerealiseerde besparing is € 72.000.

Gezien de leeftijd van mevrouw kan het interessant zijn de schenking te laten registreren. Artikel 7 W. Succ. stelt namelijk dat de goederen die de erflater wegschonk gedurende de drie jaar voor het overlijden, geacht worden deel uit te maken van de nalatenschap. Deze regel is niet van toepassing indien de schenking werd geregistreerd en dus werd onderworpen aan schenkingsrechten. Bij het registreren van de schenking (€ 200.000) in België, is Rita € 9.000 schenkingsrechten verschuldigd. Bij het overlijden van Mia zal Rita een totaal van € 24.000 aan schenkings- en registratierechten betaald hebben, wat nog steeds een grote besparing is.

2.3. Een situering.

122. In *De Tijd*²⁴⁰ stond te lezen dat handgiften een vorm van fiscaal misbruik zouden kunnen zijn. Dit zorgde uiteraard voor een grote onzekerheid bij gezinnen en fiscale planningsbureaus. Gewezen minister VANACKERE bedaarde de gemoederen in een antwoord op een mondelinge parlementaire vraag van mevrouw Lijnen: “Ik wens te beklemtonen dat er aan de wetgeving op de schenkings- en successierechten geen jota verandert.”^{241 242}

2.4. Geen fiscaal misbruik.

2.4.1. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

123. Gewezen minister VANACKERE gaf aan dat schenkingen nooit fiscaal misbruik kunnen uitmaken omwille van het duidelijke niet-fiscale motief: “De nieuwe antimisbruikbepaling heeft als doel elke vorm van fiscaal misbruik tegen te gaan, maar

²⁴⁰ N. BOLLEN., “Planning successie dreigt fiscaal misdrijf te worden”, *De Tijd* 26 mei 2012, 1, http://www.tijd.be/nieuws/archief/Planning_successie_dreigt_fiscaal_misdrijf_te_worden.9198253-1615.art?highlight=handgift.

²⁴¹ *Vr. en Antw.* Senaat 2011-12, 31 mei 2012, 5-61, 29 (Vr. N. LIJNEN).

²⁴² M. DELANOTE, “Minister licht nieuwe antimisbruikmaatregel toe: een handgift beschouwen als fiscaal misbruik is onzin”, *Fisc.Act.* 2012, 22, 1.

dat verandert niets voor ouders die op latere leeftijd een gift willen doen aan hun kinderen. De bron van deze rechtshandeling is vrijgevigheid".²⁴³

2.4.2. Er bestaat geen algemene registratieverplichting.

124. Er bestaat geen algemene verplichting om akten ter registratie aan te bieden. De registratieverplichting bestaat enkel voor die akten waarvoor de wet het voorschrijft (zie art. 19, 26 en 29 W.Reg.).²⁴⁴ Het gaat hier onder meer om akten verleden voor een Belgische notaris, akten houdende de overdracht van een Belgisch onroerend goed en akten die vrijwillig ter registratie worden aangeboden. De bedoeling van de wetgever bestond er in enkel de belastingheffing te regelen van akten die worden onderworpen aan de registratieformaliteit.²⁴⁵

Daarnaast bepaalt artikel 19, tweede alinea W.Reg. uitdrukkelijk dat met de registratieverplichting enkel de in België verleden akten worden beoogd: "Behoudens wat [nrs. 2,3 en 5] betreft, worden in dit artikel alleen de in België verleden akten bedoeld". Een schenking van roerende goederen voor een buitenlandse notaris is dus steeds geoorloofd.²⁴⁶

2.4.3. De invoering van de verdachte periode.

125. Dat de handgift, bankgift en de schenking voor buitenlandse notaris wel degelijk gewettigd zijn, blijkt ook uit de fictiebepaling in art. 7 W.Succ. De wetgever heeft de belastingschuldige de keuze gelaten tussen het registreren van de schenking en het risico van successierechten bij overlijden binnen een periode van drie jaar na de schenking.²⁴⁷

2.5. Besluit.

126. Handgiften, bankgiften en schenkingen via akte verleden voor een niet-Belgische notaris zullen nooit fiscaal misbruik uitmaken voor zover de schenking geen deel uitmaakt van een gecombineerde constructie.

²⁴³ *Vr. en Antw. Senaat 2011-12*, 31 mei 2012, 5-61, 29 (Vr. N. LIJNEN).

²⁴⁴ D. DE GROOT EN T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratie- en successierechten*, Intersensia, Antwerpen, 7.

²⁴⁵ W. VERMEULEN EN T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten 2012*, 2, 17.

²⁴⁶ W. VERMEULEN EN T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten 2012*, 2, 17.

²⁴⁷ W. VERMEULEN EN T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten 2012*, 2, 17.

HOOFDSTUK 3. SCHENKING ONDER LAST OF ONDER ONTBINDENDE VOORWAARDE.

3.1. De techniek.

127. Bij een schenking is de schenker het eigendomsrecht en dus ook de controle over de geschonken goederen kwijt. Om dit controleverlies tegen te gaan wordt een schenking in de praktijk vaak gekoppeld aan voorwaarden en modaliteiten. Voorbeelden hier van zijn: met voorbehoud van een levenslang recht van vruchtgebruik en een ontbindende voorwaarde van vooroverlijden en/of een restschenking.²⁴⁸

128. Een andere oplossing om dit controleverlies tegen te gaan, bestaat erin de schenking te combineren met de last de schenking in te brengen in een controlestructuur zoals een burgerlijk maatschap of een stichting. Eerst richt men de burgerlijke maatschap op waarin de betreffende goederen kunnen worden ingebracht. Door het vermogen in te brengen, worden deelbewijzen van de burgerlijke maatschap verkregen. De ouders worden in de statuten van de burgerlijke maatschap aangeduid als zaakvoerders en dit voor de duur van hun leven. Indien de inbreng voorafgaat aan de schenking, worden de deelbewijzen aan de kinderen geschonken.²⁴⁹

In de praktijk wordt deze techniek vaak aangewend bij het schenken van een beleggingsportefeuille. De meerwaarde van de burgerlijke maatschap in vergelijking met een schenking met uitgebreide voorwaarden, lasten en modaliteiten bestaat erin dat, door het vermogen te centraliseren in een controlevehikel, de zaakvoerder zelf exclusief kan beslissen hoe de beleggingsportefeuille verder wordt belegd.²⁵⁰

129. Verder wordt een schenking onder last vaak gebruikt om financiële zekerheid voor de schenker te garanderen. Zo kunnen de ouders bijvoorbeeld de volledige beleggingsportefeuille ter waarde van € 1.000.000 aan hun twee kinderen schenken met als last hen iedere maand een bedrag van € 1.000 uit te betalen om in hun levensonderhoud te voorzien.

²⁴⁸ T. MELIS, "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, 3, 8.

²⁴⁹ T. CARNEWAL. "De tarieven inzake successierechten in Vlaanderen. Successieplanning via schenking van roerende goederen.", *Jura falc.* 2006-07, 3, 431-456.

²⁵⁰ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 179-180.

3.2. Het fiscaal voordeel.

130. Net zoals bij een gewone schenking bestaat het fiscaal voordeel van een schenking onder last of onder ontbindende voorwaarde in een daling van het belastbare actief bij overlijden.²⁵¹

131. Schenkingen met voorwaarden en modaliteiten leveren vooral persoonlijke voordelen op zoals het gevoel van controle over het weggeschonken goed of het wegnemen van financiële onzekerheid.

3.3. Fiscaal misbruik.

3.3.1. Het is een gecombineerde constructie.

132. Zoals besproken zullen handgiften, bankgiften en schenkingen via akte verleden voor een niet-Belgische notaris nooit fiscaal misbruik uitmaken voor zover de schenking geen deel uitmaakt van een gecombineerde constructie.²⁵² Men kan zich echter afvragen of een schenking met last of onder ontbindende voorwaarde een gecombineerde constructie kan uitmaken.

3.4. Geen fiscaal misbruik.

3.4.1. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

133. Schenkingen die gekoppeld zijn aan voorwaarden en modaliteiten, zoals de last om de geschonken som in te brengen in een burgerlijke maatschap, hebben voldoende gewichtige niet-fiscale motieven als tegenbewijs waardoor het voor de administratie bijna onmogelijk zou zijn om fiscaal misbruik te bewijzen. De niet-fiscale motieven vormen een voldoende tegenbewijs en kunnen dus de tegenstelbaarheid van de schenking aan de administratie niet in het gedrang brengen.²⁵³ Voorbeelden hiervan zijn:

- Het samenhouden van het familiaal vermogen.²⁵⁴
- Het behoud van controle over de geschonken goederen.

²⁵¹ E. SPRUYT, *De schenking: het paradepaard van de successieplanning*, Mechelen, Kluwer, 2008, 17.

²⁵² Zie randnummer 126.

²⁵³ P. HINNEKENS, "Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc.Act.* 2012, 28, 5.

²⁵⁴ P. HINNEKENS, "Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc.Act.* 2012, 28, 5.

- De schenker financiële zekerheid garanderen.

3.4.2. Het is geen ‘volstrekt kunstmatige constructie’.

134. Zoals aangehaald kunnen onder fiscaal misbruik alleen de extreme gevallen van belastingwijking of ‘volstrekt kunstmatige constructies’ vallen.²⁵⁵ Bovenstaande courante planningstechnieken worden door dit begrip niet geïseerd.²⁵⁶

3.4.3. Een maatschap is fiscaal transparant.

135. De antimisbruikbepaling kan nooit worden toegepast op een schenking onder last het goed in te brengen in een burgerlijke maatschap omdat hiervoor sprake moet zijn van fiscaal misbruik. De belastingplichtige dient zich dus binnen of buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling te plaatsen, in strijd met de doelstelling van die bepaling. Aangezien de burgerlijke maatschap fiscaal transparant wordt behandeld in de inkomstenbelasting, bekomt men geen fiscaal voordeel.²⁵⁷

3.5. Besluit.

136. Net zoals bij de gewone schenking zal de schenking onder last of onder ontbindende voorwaarde nooit een probleem vormen en kunnen deze planningstechnieken nog steeds toegepast worden.

²⁵⁵ Zie randnummer 45.

²⁵⁶ T. MELIS, “Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten”, *Registratierechten* 2012, 3, 9.

²⁵⁷ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 180.

HOOFDSTUK 4. HET TESTAMENT VOOR DE VLAAMSE GEZINSWONING.

4.1. De techniek.

137. Sinds 1 januari 2007 moet de langstlevende partner in Vlaanderen geen successierechten meer betalen op het netto-aandeel dat hij verkrijgt van de gezinswoning.^{258 259} De kinderen (of andere erfgenamen) zijn wel successierechten verschuldigd op het deel dat zij verkrijgen van de gezinswoning.

De techniek bestaat erin dat beide echtgenoten, woonachtig in Vlaanderen, de gezinswoning in volle eigendom aan elkaar legateren voor (bijvoorbeeld) 99,6% en voor de overige 0,4 % aan de kinderen.²⁶⁰

138. Bij dergelijk testament kan er ook gewerkt worden met een restlegaat.²⁶¹ Hierdoor wordt geacht dat de kinderen, bij het overlijden van de langstlevende, de woning voor de helft van hun vader en voor de andere helft van hun moeder geërfd hebben.

4.2. Het fiscaal voordeel.

139. Door het volledig (of grotendeels) legateren van de gezinswoning aan de langstlevende, wordt de vrijstelling beter benut. Ter verduidelijking:

Kamiel en Marie zijn beiden 70 jaar. Ze zijn gehuwd onder het wettelijk stelsel en hebben een zoon en een dochter. Ze bezitten een gezinswoning ter waarde van € 600.000. Bij het overlijden van Kamiel zal de helft van de gezinswoning in zijn nalatenschap zitten (€ 300.000). Op deze helft verkrijgt Marie het vruchtgebruik en twee kinderen elk de helft in blote eigendom. Door de vrijstelling moet Marie geen successierechten betalen op haar deel, het vruchtgebruik. De kinderen zullen elk € 6.180 aan successierechten betalen. Bij het overlijden van Marie moeten de kinderen alleen successierechten betalen op het deel van de gezinswoning dat in de nalatenschap van de moeder zit.

²⁵⁸ Decr. VI. 7 juli 2006 houdende vrijstelling van successierechten ten voordele van de langstlevende partner voor de nettowaarde van de gezinswoning, BS 20 september 2006 (ed. 2).

²⁵⁹ Art. 48, §2 W.Succ.

²⁶⁰ J. ADRIAENS, "De gezinswoning voor 99,6% legateren aan de langstlevende?", 4,

<http://www.neven-partners.be/artikelspdf/Testament%20gezinswoning%20met%20stukje%20aan%20kind.pdf>.

²⁶¹ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 18.

Hierop betalen ze elk € 12.000. De totale successiekost voor beide kinderen bedraagt € 36.360.

Dit in tegenstelling tot de situatie waarbij Kamiel en Marie 99,6% van de gezinswoning in volle eigendom aan elkaar legateren en 0,2% aan elk kind. Ook hier zal Marie bij het overlijden van Kamiel geen successierechten verschuldigd zijn. Elk kind moet € 36 euro successierechten betalen. Bij het overlijden van Marie zouden de kinderen dus successierechten moeten betalen op de overige 99,6% volle eigendom van de gezinswoning, zijnde elk € 56.676. Deze hoge successiekost wordt vermeden doordat Marie uit onverdeeldheid gaat treden met haar kinderen. Haar dochter kan bijvoorbeeld de volledige woning overkopen tegen 2,5% verdelingsrechten (€ 15.000) of beide kinderen kunnen de naakte eigendom van Marie kopen, ook tegen 2,5% verdelingsrechten. Zo is de totale successie- en registratiekost op beide overlijdens gezakt tot € 15.072.

140. Door te werken met een restlegaat kan men de belastbare basis verdelen over twee nalatenschappen wat door de progressieve tarieven fiscaal interessant kan zijn. Dit is natuurlijk op voorwaarde dat het onroerend goed nog aanwezig is in de nalatenschap van de langstlevende.²⁶²

4.3. Fiscaal misbruik.

4.3.1. Bij het gebruik van een restlegaat is er geen niet-fiscaal motief voorhanden.

141. Indien bij deze techniek gebruik wordt gemaakt van een restlegaat is het moeilijk om niet-fiscale motieven te vinden. Dergelijk restlegaat is vaak ingegeven door een exclusief fiscaal motief en zal dus fiscaal misbruik uitmaken.²⁶³

Een uitzondering hierop vormt de situatie van een nieuw samengesteld gezin of een kinderloos koppel waarbij men in eerste instantie de partner wil beschermen en in tweede instantie de eigen bloedverwanten.²⁶⁴

²⁶² S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 18.

²⁶³ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 18.

²⁶⁴ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 18.

4.4. Geen fiscaal misbruik.

4.4.1. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

142. Een niet-fiscaal motief voor het volledig benutten van de vrijstelling voor de gezinswoning door middel van een legaat aan de langstlevende echtgenoot, kan de maximale bescherming van de langstlevende uitmaken. Hierdoor zal het volledig of deels legateren van de gezinswoning aan elkaar, nooit fiscaal misbruik uitmaken.

4.4.2. Het is een testamentaire bepaling.

143. Het gebruik van deze planningstechniek met testament (en eventueel met restlegaat) kan geen fiscaal misbruik vormen vermits de erflater nooit een belastingschuldige in zijn eigen erfenis kan zijn²⁶⁵,

4.4.3. Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.

144. Er is geen fiscale bepaling die gefrustreerd wordt bij het opzetten van deze constructie en dus kan er geen sprake zijn van fiscaal misbruik.

4.5. Besluit.

145. De techniek dat beide echtgenoten de gezinswoning in volle eigendom aan elkaar legateren, zal nooit fiscaal misbruik uitmaken omwille van het niet-fiscaal motief. De constructie kan dan ook nog steeds worden toegepast.

Ook wanneer bij deze techniek gebruik wordt gemaakt van een restlegaat, is er voorlopig geen probleem ondanks het feit dat deze techniek meestal een fiscaal motief heeft. De administratie heeft namelijk expliciet de rechtshandelingen met testamenten goedgekeurd. Het is echter wel aan te raden om eventuele niet-fiscale motieven op te nemen in het testament om toekomstige problemen te vermijden.

146. Indien de wetgever voldoende draagvlak zou vinden om de antimisbruikbepaling opnieuw aan te passen zodat niet langer alleen rechtshandelingen van de belastingschuldige fiscaal misbruik kunnen uitmaken, kan de constructie met restlegaat niet meer toegepast worden omwille van het veelal exclusief fiscaal motief.

²⁶⁵ Zie randnummer 55.

HOOFDSTUK 5. TONTINE- EN AANWASCLAUSULES.

5.1. De techniek.

147. Het tontinebeding is een clause, opgenomen in de aankoopakte van een (onroerend) goed, waarbij de aankopende eigenaars overeenkomen dat het gedeelte van de eerststervende zal aangroeien bij het gedeelte van de andere(n). In de praktijk zal een dergelijk tontinebeding meestal voorkomen wanneer twee ongehuwde partners een onroerend goed kopen en zij elkaar willen beschermen bij overlijden van de eerste. Het tontinebeding wordt beschouwd als een kanscontract ten bezwarende titel omdat er een gelijke kans van overleven is tussen de partners. Hierdoor komt het deel van de eerststervende niet in zijn nalatenschap terecht.²⁶⁶

148. Een beding van aanwas staat, in tegenstelling tot het tontinebeding, niet vermeld in de aankoopakte. Het is een overeenkomst die gesloten wordt tussen partijen betreffende een goed in onverdeeldheid of een eigen goed. Tussen deze partijen wordt er via de overeenkomst bepaald dat bij overlijden van de eerste mede-eigenaar, zijn aandeel in het goed van rechtswege aanwast bij dat van de langstlevende. Dit aandeel komt niet in de nalatenschap terecht aangezien ook hier sprake is van een kanscontract onder bezwarende titel. Het beding van aanwas wordt meer gebruikt dan een tontinebeding.²⁶⁷

5.2. Het fiscaal voordeel.

149. Aangezien het gedeelte van de gezinswoning van de eerststervende niet in zijn nalatenschap terecht komt, zijn er geen successierechten op verschuldigd. Bij het overlijden moeten er wel registratierechten (10% in Vlaanderen) betaald worden. Het volgend voorbeeld toont aan dat een beding van aanwas of tontinebeding niet altijd zorgt voor een fiscaal voordeel. De kost van een beding van aanwas of tontinebeding wordt vergeleken met de kost van het legateren van gezinswoning aan elkaar.

Albert en Vera zijn wettelijk samenwonenden. Ze zijn elk voor 50% eigenaar van een vakantiewoning met een waarde van € 400.000. Als Albert vandaag zou komen te overlijden moet Vera, ingevolge het beding, 10% registratierechten op € 200.000

²⁶⁶ H. COOLS, *Gids erven en schenken: de theorie en de praktijk.*, Antwerpen, de Boeck, 2009, 109.

²⁶⁷ A. VERBEKE, H. DERYCKE EN P. LALEMAN (ed.), *Handboek Estate Planning. Algemeen deel 7. Vermogensplanning: alternatieve vormen*, Gent, Larcier, 2010, 55 e.v.

betalen, zijnde € 20.000. Indien het echtpaar zou gewerkt hebben met testamentaire bepalingen moet Vera slechts € 15.000 aan successierechten betalen.

Er is pas een voordeel bij huizen van grote waarde. Indien de vakantiewoning € 700.000 waard zou geweest zijn, moest Vera € 35.000 registratierechten betalen, ofwel € 46.500 successierechten. Vandaar dat in de praktijk de uitwerking van een beding van aanwas omtrent de gezinswoning in Vlaanderen meestal optioneel gemaakt wordt. Daarnaast wordt een testament opgesteld zodat de langstlevende echtgenoot kan kiezen tussen een verkrijging via testament dan wel via het kanscontract.²⁶⁸

5.3. Geen fiscaal misbruik.

5.3.1. Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.

150. De administratie is van oordeel dat er geen fiscaal misbruik voorhanden is aangezien er geen fiscale bepaling gefrustreerd wordt.

5.3.2. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

151. Het is duidelijk dat aan deze clausules belangrijke civielrechtelijke voordelen verbonden zijn. Volgende voorbeelden kunnen dan ook dienen als niet-fiscale motieven:

- Door gebruik te maken van deze clausule creëert men een sterke erfrechtelijke positie van de langstlevende.²⁶⁹
- Een schenking tussen echtgenoten is steeds herroepbaar. De aankoopakte of de overeenkomst gesloten tussen de echtgenoten is dit niet en zorgt daarom voor meer zekerheid voor de langstlevende echtgenoot.²⁷⁰
- Deze techniek wordt in de praktijk vaak gebruikt als een van de partners kinderen uit een vorige relatie heeft. Er dient namelijk geen rekening te worden gehouden met eventuele erfrechtelijke aanspraken van reservataire erfgenamen op het

²⁶⁸ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 20.

²⁶⁹ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 20.

²⁷⁰ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 20.

goed, vermits een contractuele overgang buiten de nalatenschap blijft en dus niet mee in de vereffening-verdeling wordt betrokken.²⁷¹

5.4 Besluit.

152. Het tontinebeding en het beding van aanwas kunnen nog steeds opgenomen worden in de aankoopakte van een onroerend goed of in een overeenkomst tussen echtgenoten aangezien er veel niet-fiscale motieven aanwezig zijn. Er wordt aangeraden om deze motieven steeds op te nemen in het beding.²⁷²

Het is ook aan te raden steeds een doktersattest te laten opmaken waaruit de gezondheidstoestand van partijen op het ogenblik van het opzetten van het beding blijkt. Op die manier wordt elke discussie met de administratie aangaande het 'kanscontract' voorkomen. Ook een actuarieel verslag waarin wordt berekend hoeveel iedere partij in het beding dient te betrekken is aangewezen om een discussie omtrent het al dan niet bezwarend karakter van het beding te vermijden.²⁷³

²⁷¹ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 183.

²⁷² S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 20.

²⁷³ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 182.

HOOFDSTUK 6. HET DUOLEGAAT.

6.1. De techniek.

153. Bij een duolegaat wordt aan een bepaalde erfgenaam of legataris via testament de last opgelegd om de successierechten te betalen die verschuldigd zijn door de andere legatarissen. Zij verkrijgen hun legaat vrij van successierechten.²⁷⁴ In de praktijk wordt meestal een VZW aangemerkt als de legataris met de last omdat deze belast wordt aan een verlaagd tarief (art.59 W.Succ.).

6.2. Het fiscaal voordeel.

154. Volgend voorbeeld laat de mogelijke fiscale besparing zien. Jan is een alleenstaande man van 80 jaar zonder kinderen. Hij heeft in zijn testament bepaald dat hij zijn volledige roerend vermogen (€ 200.000) legateert aan zijn beste vriend Pieter. Als Jan geen duolegaat zou opnemen in zijn testament, betaalt Pieter € 110.000 aan successierechten en houdt dus € 90.000 over.

Jan beslist echter om de VZW 'Artsen Zonder Vakantie' aan te stellen als algemeen legataris met de last € 120.000 van de nalatenschap aan Pieter uit te keren. De VZW betaalt op haar eigen deel (€ 80.000) een bedrag van € 7.040 aan successierechten en op het deel van Pieter € 58.500. Zo houdt de VZW € 14.460 over en Pieter € 120.000. Het duolegaat zorgt er dus voor dat Jan een groter bedrag aan Pieter kan legateren, dat de VZW een schenking krijgt en dat er een totale fiscale besparing is van € 44.460.

6.3. Een situering.

155. In de circulaire nr. 8/2012 werd het duolegaat door de administratie alleen aanvaard indien het resulteerde in een substantiële nettobevoordeling van de vereniging. Het legaat diende te worden bestempeld als fiscaal misbruik indien het duolegaat resulteerde in een onbeduidende of een zelf onbestaande nettobevoordeling van de vereniging, aangezien het legaat louter is ingegeven door fiscale bedoelingen en er een frustratie is van de progressiviteit en het tarief van art. 48 W.Succ.²⁷⁵ Wat nu net een 'substantiële nettobevoordeling' inhield, liet de administratie in het midden.

²⁷⁴ A. NIJS, S. SNAET, A. VAN ZANTBEEK, A. VERBEKE, *Vermogensplanning. Praktisch en eenvoudig.*, Intersensia, Antwerpen, 2005, 121.

²⁷⁵ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

156. De administratie heeft in de derde circulaire bevestigd dat testamentaire bepalingen niet onder de nieuwe antimisbruikbepaling vallen. Daarom maakt het duolegaat niet langer fiscaal misbruik uit, zelf niet bij een onbeduidende of een onbestaande nettobevoordeling van de vereniging.

6.4. Fiscaal misbruik.

6.4.1. Er bestaat geen niet-fiscaal motief.

157. Het motief dat de erflater tot doel heeft een goed doel te begiftigen, is niet gewichtig. Er kan immers via een (gewoon) legaat een deel van de nalatenschap aan een goed doel worden gelegateerd en dit zonder dat deze wordt opgezaald met de betaling van de successierechten van een derde.²⁷⁶ Het vinden van niet-fiscale motieven bij het gebruik van het duolegaat is dus niet evident omdat men geen duolegaat nodig heeft om een VZW te bevoordelen.²⁷⁷

VERBEKE stelt dat de techniek van het duolegaat puur om opportuniteitsredenen door de administratie op de witte lijst²⁷⁸ werd geplaatst: "Het zou me [...] niet verwonderen dat de duo-legaten zullen worden gevrijwaard van de antimisbruikbepaling: er zit een grote business en lobby achter."^{279 280}

6.4.2. De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.

158. Het duolegaat maakt altijd fiscaal misbruik uit, zelfs in het geval van een substantiële nettobevoordeling van het goed doel. Hiertoe werden de doelstellingen van de tarieven en de progressiviteit nagegaan: hoe meer wordt gelegateerd, hoe hoger de successierechten; hoe verder de verwantschapsgraad, hoe hoger de successierechten. Deze doelstelling lijkt met het duolegaat te zijn gefrustreerd.²⁸¹

²⁷⁶ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 193.

²⁷⁷ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 19.

²⁷⁸ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012.

²⁷⁹ A.-L. VERBEKE, "Het Vlaamse decreet overdracht familiebedrijven. Illustratie van een ontspoorde samenleving", *TEP* 2012, 2-3, 51.

²⁸⁰ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 19.

²⁸¹ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 193.

6.5. Geen fiscaal misbruik.

6.5.1. Het is een testamentaire bepaling.

159. Het duolegaat is een testament. Aangezien de erflater nooit een belastingschuldige in zijn eigen erfenis kan zijn²⁸², valt het duolegaat buiten de werking van de antimisbruikbepaling. Hierdoor kan een duolegaat nooit fiscaal misbruik uitmaken, zelf al is de bevoordeling niet substantieel.²⁸³

6.5.2. De last om de rechten van een derde te dragen, is geen legaat.

160. Artikel 64, tweede lid, W.Succ. stelt dat een last opgelegd aan een erfgenaam, legataris of begiftigde om de rechten verbonden aan een legaat van andere persoon te dragen, niet als een legaat wordt beschouwd.²⁸⁴ Het gevolg hiervan is dat bij het berekenen van het nettobedrag van de belastbare grondslag in hoofde van de algemene legataris geen rekening moet gehouden worden met de aan die legataris opgelegde last. De algemene legataris mag de last dus niet als passief in mindering brengen en wordt onderworpen aan de successierechten op het bruto-actief.²⁸⁵

6.6. Besluit.

161. Het duolegaat kan nog steeds opgenomen worden in een testament aangezien de administratie in de derde circulaire bevestigde dat testamentaire bepalingen niet onder de nieuwe antimisbruikbepaling vallen.

162. Indien de wetgever voldoende draagvlak zou vinden om de antimisbruikbepaling opnieuw aan te passen zodat niet langer alleen rechtshandelingen van de belastingschuldige fiscaal misbruik zouden kunnen uitmaken, kan deze constructie niet meer aangewend worden omwille van het veelal exclusief fiscaal motief.

²⁸² Zie randnummer 55.

²⁸³ E. SPRUYT, "Fiscale antimisbruikbestrijding in het registratie- en successierecht: alles kan beter!", *TEP* 2012, 5, 306.

²⁸⁴ E. SPRUYT, "Fiscale antimisbruikbestrijding in het registratie- en successierecht: alles kan beter!", *TEP* 2012, 5, 306.

²⁸⁵ M. GHYSELEN, *Handboek registratie- en successierechten 2001-2002*, Antwerpen, Intersentia, 2001, 252-253.

HOOFDSTUK 7. DE STERFHUISCLAUSULE.

7.1. De techniek.

163. Een sterfhuisclausule is een beding in het huwelijkscontract waarbij, doorgaans bij akte houdende wijziging van huwelijkscontract en in het licht van het nakende overlijden van de eerste van hen, aan één van de echtgenoten het geheel of een gedeelte van het gemeenschappelijke vermogen wordt toebedeeld, ongeacht of deze echtgenoot al dan niet de langstlevende echtgenoot zal zijn. Een dergelijk beding garandeert met andere woorden dat één van de echtgenoten in ieder geval (een groter deel of) het hele gemeenschappelijke vermogen krijgt; terwijl de andere echtgenoot met zekerheid (een kleiner deel of) helemaal niets zal krijgen.²⁸⁶

7.2. Het fiscaal voordeel.

164. Het fiscaal voordeel van de langstlevende echtgenoot bestaat erin dat het volledige gemeenschappelijke vermogen in volle eigendom geheel onbelast aan hem/haar toekomt.²⁸⁷ Dit is mogelijk omdat de langstlevende het volledige gemeenschappelijke vermogen verkrijgt op basis van het huwelijksvermogensrecht (een huwelijksvoordeel) en niet op basis van het erfrecht.

Stel, Korneel en Inge zijn gehuwd onder het wettelijk stelsel en hebben beiden geen reservataire erfgenamen. Hun gemeenschappelijk vermogen is € 500.000 groot. Korneel is beroepsmilitair en vertrekt voor een langere periode naar een oorlogsgebied. Als Korneel daar zou overlijden, moet Inge € 19.500 aan successierechten betalen. Korneel beseft echter dat er een kans is dat hij sterft in het buitenland en daarom wordt een sterfhuisclausule toegevoegd aan hun huwelijkscontract. Bij zijn overlijden gaat het gemeenschappelijk vermogen in volle eigendom van rechtswege volledig over naar Inge. Op deze manier hebben ze € 19.500 aan successierechten bespaard. Als Korneel levend terug zou komen, wordt de clausule eenvoudigweg geschrapt uit het huwelijkscontract.

²⁸⁶ R. BARBAIX, S. EGGERMONT, N. GEELHAND EN F. SWENNEN, *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 2. Koekoekskinderen*, Larcier, Brussel, 2009, 97.

²⁸⁷ N. GEELHAND, "De sterfhuisclausule. Fiscale aspecten", in R. BARBAIX, N. GEELHAND EN A. VERBEKE, *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 4: Huwelijksvoordelen*, Gent, Larcier, 2010, 125-126.

Naast het fiscaal voordeel is er natuurlijk een persoonlijk voordeel voor de langstlevende aangezien diens comfort vergroot doordat hij/zij de volle eigendom over het volledige gemeenschappelijk vermogen bekomt.²⁸⁸

165. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat de kinderen bij het overlijden van de langstlevende het volledige eigen vermogen erven, waardoor ze hoogstwaarschijnlijk op een deel van de nalatenschap belast worden aan het marginale tarief, zijnde 27%. Een sterfhuisclausule volstaat dus niet als vermogensplanning. De langstlevende moet nog bijkomende maatregelen treffen.

7.3. Een situering.

166. Of de sterfhuisclausule al dan niet een huwelijksvoordeel uitmaakt, is een twistpunt binnen de rechtsleer. Dit komt omdat in de artikelen van het Burgerlijk Wetboek omtrent huwelijksvoordelen telkenmale sprake is van een overlevingsvoorwaarde. Zo stelt art. 1461 BW dat echtgenoten kunnen overeenkomen dat de langstlevende of één hunner *indien hij het langst leeft*, bij de verdeling een ander deel dan de helft, of zelfs het gehele vermogen zal ontvangen.²⁸⁹ Een eerste, restrictieve, strekking in de rechtsleer stelt dat slechts sprake kan zijn van een huwelijksvoordeel in de mate dat aan dergelijk voordeel de voorwaarde van overleving is gekoppeld.^{290 291} Een tweede strekking binnen de rechtsleer²⁹² pleit echter voor een meer algemene toepassing van de theorie der huwelijksvoordelen.²⁹³ Op vandaag wordt er vanuit gegaan dat de sterfhuisclausule, ondanks het gebrek aan een overlevingsvoorwaarde, altijd een huwelijksvoordeel uitmaakt.

Een clausule die als huwelijksvoordeel gekwalificeerd wordt, behandelt men als een overeenkomst ten bezwarende titel. Omdat de civielrechtelijke interpretatie de manier bepaalt waarop de fiscus een constructie zal belasten, is de kwalificatie als

²⁸⁸ N. GEELHAND, "De sterfhuisclausule. Fiscale aspecten", in R. BARBAIX, N. GEELHAND EN A. VERBEKE, *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 4: Huwelijksvoordelen*, Gent, Larcier, 2010, 125-126.

²⁸⁹ S. VANDEN DAELLEN, "De sterfhuisclausule fiscaal ont(k)leed", *Jura Falc.*, 2007-08, 1, 59-73.

²⁹⁰ E. SPRUYT, "Cassatie aanvaardt sterfhuisclausule", *Juristenkrant* 2011, afl. 222, 1.

²⁹¹ P. STEENBRUGGE, *Huwelijksvoordelen en successierecht*, Masterproef Notariaat, UGent, 2010-2011, 7, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/787/326/RUG01-001787326_2012_0001_AC.pdf.

²⁹² R. BARBAIX, "De sterfhuisclausule. Civielrechtelijke aspecten", in R. BARBAIX, N. GEELHAND EN A. VERBEKE, *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 4: Huwelijksvoordelen*, Gent, Larcier, 2010, 39-121.

²⁹³ P. STEENBRUGGE, *Huwelijksvoordelen en successierecht*, Masterproef Notariaat, UGent, 2010-2011, 7, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/787/326/RUG01-001787326_2012_0001_AC.pdf.

huwelijksvoordeel bijzonder interessant omdat men op deze manier de erfrechtelijke verkrijgingen kan beperken en dus zo successieheffingen kan vermijden.²⁹⁴

167. De fiscale wetgever heeft hier echter op geanticipeerd en in het wetboek een aantal fictieartikelen ingevoegd. Op grond van artikel 5 W.Succ. wordt de langstlevende echtgenoot belast op hetgeen hij of zij verkrijgt boven de helft van het gemeenschappelijk vermogen (de huwelijksvoordelen). De huwelijksvoordelen worden fiscaalrechtelijk gelijk gesteld aan schenkingen of legaten. Hier zijn evenwel drie voorwaarden aan verbonden. Ten eerste moet er een overlevingsvoorwaarde worden opgenomen, ten tweede moet meer dan de helft van de huwgemeenschap worden toegekend en tot slot mag de huwelijksvereenkomst niet aan de regels van de schenking onderworpen zijn.²⁹⁵

Met de sterfhuisclausule heeft men de eerste voorwaarde weten te vermijden. Het gemeenschappelijke vermogen komt toe aan één enkele echtgenoot ongeacht de wijze van ontbinding van het huwelijksstelsel. Aangezien de fiscale wetsbepalingen strikt geïnterpreteerd dienen te worden en art. 5 W. Succ. duidelijk enkel de overlevingsrechten voor ogen heeft, kan de sterfhuisclausule niet belast worden op grond van dit artikel.²⁹⁶

7.4. Fiscaal misbruik.

7.4.1. Art. 5 W.Succ. wordt gefrustreerd.

168. Op 15 juli 2011 vaardigde de administratie een administratieve beslissing²⁹⁷ uit waarin blijkt dat ze de sterfhuisclausule belastbaar acht op basis van art. 5 W.Succ.: “De clausule wordt dus noodzakelijk gelijkgesteld met een vrijgevigheid bij toepassing van artikel 5 van het Wetboek der Successierechten”. De administratie is van mening dat de vraag naar de burgerrechtelijke kwalificatie van de sterfhuisclausule in de huidige stand van de rechtspraak nog niet volledig onderzocht is. Om een vrijstelling van successierechten te genieten, is om te beginnen vereist dat de sterfhuisclausule gekwalificeerd kan worden als een 'huwelijksvoordeel onder bezwarende titel'. De administratie laat verstaan dat zij twijfelt of dat in het kader van een sterfhuisclausule wel altijd het geval is. Bij gebrek aan "beslissende" rechtspraak gaat zij er bovendien van uit

²⁹⁴ S. VANDEN DAELEN, “De sterfhuisclausule fiscaal ont(k)leed”, *Jura Falc.*, 2007-08, 1, 59-73.

²⁹⁵ S. VANDEN DAELEN, “De sterfhuisclausule fiscaal ont(k)leed”, *Jura Falc.*, 2007-08, 1, 59-73.

²⁹⁶ S. VANDEN DAELEN, “De sterfhuisclausule fiscaal ont(k)leed”, *Jura Falc.*, 2007-08, 1, 59-73.

²⁹⁷ Administratieve beslissing van 15 juli 2011, *Rep.RJ*, S5/04-05.

dat de kwalificatie als huwelijksvoordeel onder bezwarende titel noodzakelijk afhangt van het bestaan van een overlevingsvoorwaarde. De sterfhuisclausule zou hierdoor wel onder het toepassingsgebied van artikel 5 W.Succ. vallen.²⁹⁸

De administratie heeft de sterfhuisclausule opgenomen in de 'zwarte lijst' wegens een frustratie van art. 5 W.Succ. Als de belastingplichtige niet kan aantonen dat dergelijke clausule gerechtvaardigd is door andere motieven dan het ontwijken van het successierecht, "zal het successierecht worden geheven op basis van artikel 5 W.Succ. op het gedeelte dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen overtreft en dat aan de overlevende echtgenoot wordt toebedeeld".^{299 300}

7.4.2. De doelstellingen van art. 5 W.Succ. worden gefrustreerd.

169. DELBOO, DEKNUDT en DEHAENEN zijn van mening dat de sterfhuisclausule zich wel degelijk buiten het toepassingsgebied van artikel 5 W.Succ. plaatst. Ze vragen zich echter af of de constructie, ook al is er geen overlevingsvoorwaarde, tegen de doelstelling van art. 5 W.Succ. is. Het lijkt hen dat dat dit wellicht in een aantal gevallen wel zo is en men niet louter de bekommernis heeft gehad om de partner verzorgd achter te laten.^{301 302}

7.4.3. Er bestaat geen niet-fiscaal motief.

170. De bescherming van de langstlevende echtgenoot is als niet-fiscaal motief niet gewichtig genoeg. Deze bescherming kan namelijk ook via een klassiek verblijvingsbeding aan de langstlevende echtgenoot geboden worden.³⁰³

²⁹⁸ A. BIESMANS EN R. DEBLAUWE, "Sterfhuisclausule: toch successierechten verschuldigd.", *Fiscoloog* 1261, p. 6.

²⁹⁹ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

³⁰⁰ X, "Antimisbruikbepaling werkt niet bij testamentaire beschikkingen", *Fiscoloog* 2013, 1337, 1.

³⁰¹ A. HAELTERMAN, "De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privévermogen en het gebruik van de management- en patrimoniumvennootschap", *TFR* 2012, 427, 759.

³⁰² M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 196.

³⁰³ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 197.

7.5. Geen fiscaal misbruik.

7.5.1. Art. 5 W.Succ. bevat een overlevingsvoorwaarde.

171. De belastingplichtige moet het bestaan van niet-fiscale motieven niet meer aantonen: “Wat telt is de duidelijke tekst van de wet en zolang artikel 5 W.Succ. de belastbaarheid koppelt aan de overlevingsvoorwaarde kan de sterfhuisclausule nooit fiscaal misbruik uitmaken, wat ook het tijdstip is waarop ze ingelast wordt in het huwelijkscontract of waarop een andere reeds bestaande clausule er door wordt vervangen”.³⁰⁴ Voordat de administratie de sterfhuisclausule zou kunnen belasten, moet de wet aangepast worden.

7.5.2. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

172. Mogelijke niet-fiscale motieven voor het opstellen van een sterfhuisconstructie zijn:

- De bescherming van de langstlevende echtgenoot.
- Echtgenoten wensen te voorkomen dat de ene de andere zou bedriegen en dat daardoor een echtscheiding zou ontstaan. Ze komen daarom overeen dat de bedrogen echtgenoot het gehele gemeenschappelijke vermogen toebedeeld krijgt, zonder overlevingsvoorwaarde. In dat geval lijkt niet tegen de bedoeling van artikel 5 W.Succ. gehandeld te zijn aangezien de sterfhuisclausule *in tempore non suspecto* werd aangegaan.³⁰⁵ Op het moment van het overeenkomen van de clausule was het namelijk nog onduidelijk wie de bedrogen en wie de bedriegende echtgenoot zou zijn.

7.6. Besluit.

173. De sterfhuisclausule kan niet meer worden toegepast indien de enige beweegreden voor deze techniek erin bestaat de overlevingsvoorwaarde uit artikel 5 W.Succ. te fnuiken.³⁰⁶ Alleen in de situatie waarin de sterfhuisclausule omwille van een specifieke reden wordt opgezet, kan de deze clausule nog toegevoegd worden aan het

³⁰⁴ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 110.

³⁰⁵ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 196.

³⁰⁶ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 197.

huwelijkscontract. Hierbij is het van cruciaal belang dat deze specifieke reden wordt opgenomen in het huwelijkscontract om de administratie van een duidelijk, niet-weerlegbaar niet-fiscaal tegenbewijs te voorzien.

HOOFDSTUK 8. DE INBRENG IN DE HUWGEMEENSCHAP GEVOLGD DOOR SCHENKING.

8.1. De techniek.

174. Echtgenoten die gehuwd zijn onder het wettelijk stelsel hebben, naast het gemeenschappelijke vermogen, meestal ook nog een eigen vermogen. Hier zitten de goederen in die ze verkregen hebben via erfenis of schenking of omdat ze deze goederen reeds bezaten voor het huwelijk.³⁰⁷ Deze goederen kunnen ingebracht worden in de huwelijksgemeenschap door onder andere een (wijziging van het) huwelijkscontract. Als dit gebeurt, verlaat het goed het eigen vermogen en maakt vanaf dan deel uit van het gemeenschappelijk vermogen en bezit elke echtgenoot de helft.

In deze techniek wordt een (on)roerend goed van het eigen vermogen naar de huwelijksgemeenschap overgebracht. Daarna volgt een schenking van dit goed aan de kinderen of andere begiftigden.

8.2. Het fiscaal voordeel.

175. De inbreng van een eigen (on)roerend goed in de huwgemeenschap om het dan te schenken aan de kinderen, is fiscaal voordeliger dan het (on)roerend goed alleen te schenken aangezien de berekening van het schenkingsrecht gebeurt per schenker en per begiftigde. Dit kan gemakkelijk worden aangetoond met een voorbeeld.

Jan is eigenaar van een onroerend goed ter waarde van € 300.000. Hij is gehuwd onder het wettelijk stelsel met Marleen en samen hebben ze een dochter, Fien. Jan wil zijn onroerend goed schenken aan Fien. Als hij dit alleen doet krijgt Fien € 300.000 en betaalt ze hierop € 38.625 schenkingsrechten. Als hij het onroerend goed echter eerst inbrengt in de huwgemeenschap (na betaling van het algemeen vast recht van € 50³⁰⁸), gaat de schenking van zowel Jan als Marleen uit. Hierdoor krijgt Fien van elke ouder € 150.000 en dalen de schenkingsrechten naar € 21.250. In totaal werd er € 17.373 aan schenkingsrechten bespaard.

³⁰⁷ Art. 1399-1401 BW

³⁰⁸ Van toepassing op akten geregistreerd vanaf 1 juli 2013. Op vandaag bedraagt het algemeen vast recht nog € 25.

8.3. Fiscaal misbruik.

8.3.1. De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.

176. Het doel van de progressiviteit van de schenkingsrechten (art. 131 W.Reg.) bestaat erin schenkingen met een hogere waarde ook in hogere schijven te belasten. Door de schenking kunstmatig op te splitsen in twee schenkingen, is gehandeld in strijd met deze doelstelling.³⁰⁹

De administratie is deze mening toegedaan en zal, als ze fiscaal misbruik kan aantonen en er onvoldoende niet-fiscale motieven zijn, de progressiviteit van de tarieven herstellen. De schenkingsrechten zullen dan worden berekend alsof de schenker vanuit zijn eigen vermogen schenkt.³¹⁰

8.4. Geen fiscaal misbruik.

8.4.1. Er wordt geen fiscale wetsbepaling gefrustreerd.

177. Zelf als voor deze constructie louter een fiscaal motief aanwezig is, betekent dit nog niet dat zij op basis van de antimisbruikbepaling zou kunnen worden aangepakt. Men zou dan immers moeten aannemen dat het doel en de strekking van het Wetboek Registratierechten erin bestaat zoveel mogelijk belastingen binnen te halen, wat echter geenszins het geval is.^{311 312}

178. SPRUYT merkt op dat de administratie in de circulaire spreekt over 'goederen'. Hierdoor zou ook de inbreng van roerende goederen in de huwgemeenschap, gevolgd door een schenking aan de antimisbruikbepaling onderworpen zijn. Gezien de vlakke tarieven bij een schenking van roerende goederen kan er op het eerste gezicht geen sprake zijn van frustratie van de progressiviteit van de schenkingstarieven.³¹³

³⁰⁹ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 189.

³¹⁰ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 69.

³¹¹ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 13.

³¹² S. VAN CROMBRUGGE, "Fraus legis of wetsonduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 12/6, 548.

³¹³ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 71.

8.4.2. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

179. Mogelijke niet-fiscale motieven voor het inbrengen van een eigen goed in de huwgemeenschap om vervolgens te schenken zijn:

- Een eigen onroerend goed kan verbouwd en ingericht worden met gemeenschapsgelden. Het is dan ook niet meer dan normaal dat de eigenaar dit zou willen inbrengen in de gemeenschap zonder van plan te zijn dit te schenken aan de kinderen.³¹⁴
- Een schenking in blote eigendom van een onroerend goed uit de huwelijksgemeenschap, met voorbehoud van vruchtgebruik door beide echtgenoten en aanwas in het voordeel van de langstlevende, bezorgt de langstlevende een levenslang en contractueel vruchtgebruik. Dit in tegenstelling tot de schenking in blote eigendom van een eigen onroerend goed, waar de kinderen de omzetbaarheid van het vruchtgebruik kunnen eisen.³¹⁵
- Het kan emotioneel belangrijk zijn dat de schenking door beide ouders wordt gedaan. En op deze manier dient de dankbaarheid³¹⁶ van de kinderen naar de twee ouders uit te gaan en dus niet slechts naar de ouder tot wiens vermogen het onroerend goed toebehoorde voor de inbreng.³¹⁷
- Op deze manier wordt vermeden dat het recht van terugkeer enkel in het voordeel van één ouder speelt.³¹⁸

8.5. Besluit.

180. Indien er geen eenheid van opzet is, vormt deze planningstechniek (ook in de visie van de administratie) geen probleem. Indien er wel eenheid van opzet is, kan er fiscaal misbruik zijn, maar het lijkt erop dat er een aantal gewichtige niet-fiscale motieven

³¹⁴ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 69.

³¹⁵ A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling" in C. DECLERCK (ED), *Patrimonium 2012*, Intersensia, 2012, 334.

³¹⁶ Art. 955 BW.

³¹⁷ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 14.

³¹⁸ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 189.

kunnen voorliggen bij deze planningstechniek.³¹⁹ Ook hier is het van fundamenteel belang om de niet-fiscale motieven op te nemen in de notariële akte van inbreng van het goed in de huwgemeenschap.

181. De administratie stelt in de circulaire³²⁰ van 10 april 2013 dat er pas fiscaal misbruik is als de inbreng onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd wordt door de schenking van dit goed door beide echtgenoten. Hieruit kan besloten worden dat indien er voldoende tijd tussen beide rechtshandelingen verloopt, er geen probleem is. Wat nu precies een 'korte tijdspanne' is, laat de administratie in het midden.

³¹⁹ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 189.

³²⁰ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

HOOFDSTUK 9. WEDERZIJDSE SCHENKING TUSSEN ECHTGENOTEN NA UITBRENG UIT DE HUWGEEMEENSCHAP.

9.1. De techniek.

182. In bepaalde omstandigheden kan het wenselijk zijn om het gemeenschappelijk vermogen te ontvetten door een uitbreng. Echtgenoten die gehuwd zijn onder het wettelijk stelsel en samen eigenaar zijn van een belangrijk roerend vermogen gaan in een eerste stap, via een wijziging van het huwelijkscontract, hun roerende goederen overhevelen naar de eigen vermogens, elk voor de helft. Vervolgens doen ze aan elkaar een (tussen echtgenoten herroepbare) schenking van deze roerende goederen met een beding van conventionele terugkeer.³²¹

Deze techniek wordt vaak gebruikt door echtgenoten zonder kinderen.

9.2. Het fiscaal voordeel.

183. Bij het overlijden van de eerste echtgenoot zitten de roerende goederen die hem geschonken zijn normaliter in zijn nalatenschap. De erfgenamen betalen hier dus successierechten op. Het beding van conventionele terugkeer zorgt er echter voor dat de schenking ontbonden wordt als de begiftigde voor de schenker sterft. De goederen zitten dus niet in zijn nalatenschap en er zijn geen successierechten op verschuldigd.^{322 323} De schenking is onderworpen aan het vlak tarief van 3%, dit in tegenstelling tot het marginaal tarief van 27% bij vererving van grote roerende vermogens. De echtgenoten realiseren dus een fiscale besparing.

Verder speelt art. 14 W.Reg. Dit is een fiscaal gunstregime dat tot gevolg heeft dat alleen op de schenking die aanleiding geeft tot het hoogste recht schenkingsrechten zullen gevorderd worden.³²⁴

In volgend voorbeeld wordt aangetoond hoe groot de fiscale besparing kan zijn.

³²¹ C. CASTELEIN, A. VERBEKE EN L. WEYTS (ed.), *Notarariële actualiteit 2008-2009*, Gent, Larcier, 2008, 42.

³²² E. SPRUYT, *De schenking: het paradepaard van de successieplanning*, Mechelen, Kluwer, 2008, 170.

³²³ Art. 747 BW

³²⁴ H. CASIER, "Wederzijdse schenking tussen echtgenoten als afhankelijke beschikkingen – Vier maal is scheepsrecht?", *Registratierechten* 2012, 1, 1.

Karel en Anna zijn gehuwd onder het wettelijk stelsel. Ze hebben geen kinderen en er zijn geen reservataire erfgenamen meer in leven. Samen bezitten ze een beleggingsportefeuille ten belope van € 900.000 en hebben hun volledige vermogen opgebouwd tijdens het huwelijk. Bij het overlijden van Karel verkrijgt Anna, de langstlevende echtgenote, de volledige nalatenschap (€ 450.000) in volle eigendom en betaalt hierop € 73.500 aan successierechten.

Indien ze de beleggingsportefeuille eerst zouden uitbrengen, zouden ze elk € 450.000 in eigen vermogen bezitten. Vervolgens schenken ze dit eigen vermogen aan elkaar. Hierop zijn ze € 13.500 aan registratierechten verschuldigd. Dit omdat het registratierecht enkel geheven wordt op de schenking die aanleiding geeft tot het hoogste recht (€ 450.000).³²⁵ Bij het overlijden van Karel wordt de schenking van Anna aan Karel ontbonden door het beding van conventionele terugkeer. Anna bezit dan de volledige beleggingsportefeuille in het eigen vermogen. In totaal wordt er dus € 60.000 bespaard (exclusief het algemeen vast recht van € 50³²⁶).

184. Hierbij moet opgemerkt worden dat de erfgenamen bij het overlijden van de langstlevende een groot bedrag zullen erven, waardoor ze hoogstwaarschijnlijk op een deel van de nalatenschap belast worden aan het marginale tarief, zijnde 65%. Deze techniek volstaat dus niet als vermogensplanning. De langstlevende moet nog bijkomende maatregelen treffen.

9.3. Fiscaal misbruik.

9.3.1. Art. 5 W.Succ. wordt gefrustreerd.

185. Art. 5 W.Succ. wordt gefrustreerd omdat de overgang uit de gemeenschap plaats heeft in het vooruitzicht van het overlijden van een van de echtgenoten. De belastingplichtige brengt zich in een toestand waar zijn nagestreefd fiscaal voordeel het ontwijken van art. 5 W.Succ. is, terwijl hij de facto zijn echtgenoot, die zal overleven, bevoordeelt op korte termijn.

Inzake registratierecht wordt het gemeenschapsvermogen behandeld als een onverdeeldeheid. De administratie is van oordeel dat de uitbreng niets wijzigt aan de persoonlijke rechten die iedere echtgenoot in de voormelde gemeenschap heeft. De

³²⁵ Art. 14 W.Reg.

³²⁶ Van toepassing op akten geregistreerd vanaf 1 juli 2013. Op vandaag bedraagt het algemeen vast recht nog € 25.

administratie zal het voordeel dat de overlevende echtgenoot verkrijgt ingevolge de uitbreng dan ook met successierecht belasten bij toepassing van art. 5 W.Succ.³²⁷

9.4. Geen fiscaal misbruik.

9.4.1. Echtgenoten hebben het recht om hun huwelijkscontract te wijzigen.

186. Echtgenoten kunnen zo vaak ze willen, op elk tijdstip en zonder naar derden toe hierover enige verantwoording te hoeven afleggen, hun huwelijkscontract wijzigen. Ook een uitbreng van bepaalde goederen uit de huwelijksgemeenschap om deze onder te brengen in één van of beide eigen vermogens van de echtgenoten is één van de vele mogelijkheden.³²⁸

9.4.2. Schenkingen zijn niet herroepbaar binnen het huwelijkscontract.

187. Het is onmogelijk om binnen het huwelijkscontract herroepbare schenkingen te doen. Schenkingen tussen echtgenoten buiten het huwelijkscontract zijn daarentegen steeds herroepbaar en precies daarom wordt dit veel toegepast.^{329 330}

9.4.3. Echtgenoten kunnen onmogelijk aan elkaar schenken vanuit de gemeenschap.

188. Echtgenoten kunnen aan elkaar geen rechtsgeldige schenking doen vanuit de huwgemeenschap; dat kunnen ze enkel doen met hun eigen goederen. De echtgenoten moeten dus wel de goederen uitbrengen en eigen maken.³³¹

9.4.4. Art. 5 W.Succ. wordt niet gefrustreerd.

189. Deze techniek frustreert nooit art. 5 W.Succ omdat de fundamentele voorwaarden³³² van het artikel niet voldaan zijn. Het gaat om goederen die als gevolg van een uitbreng eigen zijn geworden en bijgevolg niet om gemeenschapsgoederen. Ook geldt er geen overlevingsvoorwaarde aangezien een schenking tussen echtgenoten effecten onder levenden sorteert en dus niet bij overlijden. Bovendien zijn er de duidelijke termen van artikel 5 W.Succ. dat het expliciet heeft over de huwelijksovereenkomst “die niet aan de regelen betreffende de schenkingen

³²⁷ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

³²⁸ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 76 e.v.

³²⁹ Art. 1096 BW

³³⁰ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 76 e.v.

³³¹ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 76 e.v.

³³² Zie randnummer 167.

onderworpen is...” De toepassing van artikel 5 W.Succ. vergt dus als onderbouw een beding ten bezwarende titel. Dit kan nooit een wederzijdse schenking zijn.³³³

De Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft op 6 september 2011 beslist dat: “*Artikel 5 W.Succ. is niet van toepassing vermits het niet gaat om gemeenschaps-goederen en de toebedeling gebeurt ook niet bij huwelijksovereenkomst...*”³³⁴

9.4.5. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

190.

- Zoals aangehaald zijn er duidelijke juridische motieven. Aangezien echtgenoten geen schenking van gemeenschapsgoederen kunnen doen binnen huwelijkscontract, moeten ze het goed wel uitbrengen. In de ruling nr. 2010.256 dd. 14 december 2010 stelt de DVB “... de overheveling van de portefeuille van het gemeenschappelijk naar de eigen vermogens van beide echtgenoten is ingegeven om burgerlijke redenen, namelijk de schrik om een overtreding tegen de regels van het Burgerlijk Wetboek te begaan en niets is ingegeven door fiscale redenen”^{335 336}
- Echtgenoten vinden het vaak belangrijk dat de schenking op ieder moment (bv. bij echtscheiding) kan herroepen worden en dit kan niet binnen het huwelijkscontract.
- Aan een schenking tussen echtgenoten kan reeds een restschenking naar de kinderen worden voorzien. Dit is niet mogelijk bij een langst-leeft-al beding.^{337 338}
- Als een van de echtgenoten recent een bedrijf heeft opgericht, kan een uitbreng van roerende goederen een oplossing zijn om aan de aansprakelijkheid voor zaakvoerders te ontsnappen.

³³³ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 76 e.v.

³³⁴ Voorafgaande Beslissing nr. 2011.260 van 6 september 2011, randnr.51, www.fisconet.be.

³³⁵ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 12.

³³⁶ Voorafgaande Beslissing nr. 2010.256, dd 14.12.2010

³³⁷ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 13.

³³⁸ J. SANDRA EN S. LAMOTE, “Vermogensplanning en antimisbruik: Een aangekondigde tsunami die er geen blijkt te zijn”, *Nieuwsbrief professioneel vermogensadvies*, nr. 14, 8.

- De uitbreng is handig als men wil voorkomen dat bij een eventuele echtscheiding ruzie over de verdeling zou ontstaan. Beide echtgenoten herroepen hun schenkingen aan elkaar, de roerende goederen zijn dan opnieuw eigen en alleen de resterende gemeenschap dient verdeeld te worden.

9.5. Besluit.

191. Wederzijdse schenkingen tussen echtgenoten zijn vaak ingegeven door niet-fiscale motieven. Er is dus geen sprake van een gecombineerde constructie met louter fiscaal motief zoals gesuggereerd door de administratie.³³⁹ Het zal heel moeilijk worden voor de administratie om het bestaan van fiscaal misbruik hard te maken.

Er kan dus besloten worden dat de uitbreng uit de huwgemeenschap gevolgd door een wederzijdse schenking tussen de echtgenoten nog steeds kan worden toegepast op voorwaarde dat de niet-fiscale motieven opgenomen worden in de notariële akte van uitbreng van het goed uit de huwgemeenschap en in de schenkingsakte.

192. SPRUYT voert aan: “De administratie stelt de techniek van de wederzijdse schenking *an sich* niet in vraag. Er lijkt evenmin een probleem te zijn wanneer de uitbreng gevolgd wordt door een eenzijdige schenking door slechts een echtgenoot aan de andere”.³⁴⁰

³³⁹ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 12.

³⁴⁰ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 75.

HOOFDSTUK 10. HET "IK-OPA" TESTAMENT.

10.1. De techniek.

193. Bij een ik-opa testament stelt de grootouder zijn kinderen aan als algemene legataris. Zij erven dus in principe alle goederen van de grootouder. Aan dit legaat is een last verbonden om een schuld ten opzichte van hun eigen kinderen te erkennen. De kleinkinderen erven dus een schuldvordering op hun eigen ouders die zij pas kunnen innen op het moment van overlijden van hun ouders.³⁴¹

In tegenstelling tot de techniek van het legaat met last op termijn, is de te betalen som bij het ik-opa testament uitgedrukt in de contante waarde op datum van het overlijden van de grootouder. Dit is de verdisconteerde waarde van het bedrag dat bij het overlijden van het kind aan het kleinkind zal moeten worden betaald. Het uiteindelijk uit te keren bedrag bij overlijden van de ouder, namelijk het nominale bedrag van de last, zal veel groter zijn dan het bedrag dat de grootouder in zijn testament opneemt, welke men de contante waarde noemt.³⁴²

Deze techniek wordt in de praktijk vaak toegepast als de kinderen van de erflater over voldoende financiële middelen beschikken.

10.2. Het fiscaal voordeel.

194. Het eerste voordeel van deze techniek bestaat er in dat het bedrag dat de kleinkinderen krijgen groter is dan het bedrag waarop ze rechten betalen.³⁴³

Het tweede voordeel houdt in dat er aan 'generation skipping' wordt gedaan. Deze techniek laat toe dat bepaalde goederen rechtstreeks in handen van een volgende generatie komen. Door de nalatenschap over een groter aantal personen te spreiden en een generatie over te slaan, verkrijgt men fiscale voordelen.³⁴⁴ Bij het overlijden van de grootouder betaalt het kind enkel successierechten op het verschil tussen het bedrag dat zij verkrijgen en de waarde van de last die zij aan hun kinderen verschuldigd zijn bij hun

³⁴¹ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

³⁴² F. DE JONGE, *Het ik-opa testament*, masterproef rechten Ugent, 2009-11, 8, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/458/521/RUG01-001458521_2011_0001_AC.pdf.

³⁴³ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

³⁴⁴ A. VEIRMAN, *De techniek van het "ik opa"-testament*, masterproef rechten, Ugent, 2011-12, 9, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/306/RUG01-001892306_2012_0001_AC.pdf.

overlijden. Het kleinkind betaalt alleen successierechten op de waarde van de schuldvordering die zij verwerven. Bij het overlijden van het kind, zijnde de ouders van het kleinkind, zullen er enkel successierechten worden betaald op het actief waarvan de schuldvordering wordt afgetrokken.³⁴⁵

De totale besparing wordt in volgend voorbeeld weergegeven.³⁴⁶

Een goed bemiddelde grootvader laat een vermogen van € 3.000.000 roerende goederen na aan zijn zoon Guust en zijn dochter Bea. Elk hebben ze twee kinderen bij het overlijden van hun vader. Bij het overlijden van de grootvader zijn er geen langstlevende echtgenoten meer in leven en zijn de kinderen respectievelijk 55 jaar en 50 jaar.

In de eerste hypothese wordt uitgegaan van de wettelijke devolutie. Bij het overlijden van de grootvader erven zijn twee kinderen elk € 1.500.000. Hierop betalen ze elk € 357.000 aan successierechten. Stel, een auto-ongeval heeft voor Guust en Bea een fatale afloop. Aangezien zij beiden geen langstlevende echtgenoot meer hebben en zij verder niks geregeld hebben, moet hier enkel rekening gehouden worden met het wettelijk erfrecht van de kinderen. Hun netto-actief bestaat op dat moment uit € 1.143.000 per persoon. De vier kleinkinderen erven elk € 571.500, hierop betalen ze elk € 106.305 aan successierechten. Dit brengt de totale successiekost over de twee overlijdens heen op € 1.139.220.

In de tweede hypothese wordt verondersteld dat de grootvader een ik-opa testament had opgesteld: "Ik stel aan als algemene legatarissen van mijn ganse nalatenschap in volle eigendom mijn kinderen Guust en Bea, onder last om aan elk van mijn kleinkinderen een bedrag te betalen waarvan de contante waarde op datum van mijn overlijden gelijk zal zijn aan 250.000 euro. De vordering die mijn kleinkinderen verkrijgen ten opzichte van hun ouders, zal pas opeisbaar zijn bij het overlijden van het kind (of) zal pas opeisbaar zijn bij het overlijden van hun langstlevende echtgenoot indien deze laatste langer leeft. Het bedrag dat door het kind bij zijn overlijden (of dat van zijn echtgenoot) zal moeten worden betaald (Y), wordt berekend volgens de formule: $(Y = € 250.000 \times 100/Z)$; in deze formule is Z de teller van het breukdeel dat de waarde van de blote eigendom weergeeft, rekening houdend met de waarde van het vruchtgebruik (gelet op de leeftijd

³⁴⁵ F. DE JONGE, *Het ik-opa testament*, masterproef rechten Ugent, 2009-11, 14.

³⁴⁶ A. VEIRMAN, *De techniek van het "ik opa"-testament*, masterproef rechten, Ugent, 2011-12, 9, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/306/RUG01-001892306_2012_0001_AC.pdf.

van het kind of diens echtgenoot indien deze jonger is) op de dag van mijn overlijden, zoals bepaald door artikel 21 W.Succ.”

Bij het overlijden van de grootvader krijgen de 4 kleinkinderen elk een vordering ten belope van € 250.000 contante waarde. Hierop betalen ze elk € 19.500 aan successierechten. De twee kinderen ontvangen elk € 1.000.000 en betalen hier elk € 222.000 successierechten op. De totale successiekost bedraagt € 522.000.

Guust is 55 jaar bij het overlijden van zijn vader, waardoor zijn vruchtgebruik een waarde heeft van (13 x 4%) 52% en de blote eigendom 48% van het vermogen uitmaakt. De nominale waarde van de schuldvordering van elk zijn kinderen bedraagt dus € 520.833. Door haar 50-jarige leeftijd bij het overlijden van haar vader, heeft Bea een vruchtgebruik van (14 x 4%) 56% en is de blote eigendom 44% van de eigendom. De nominale waarde van de schuldvordering van elk van haar kinderen bedraagt dus € 568.182. Deze bedragen waren reeds onderhevig aan successierechten bij het overlijden van de grootvader en mogen krachtens artikel 65 W.Succ. in mindering mogen gebracht van de nalatenschap bij het overlijden van Guust en Bea.

Opnieuw sterven Guust en Bea in een auto-ongeval. Ingevolge het testament van de grootvader ontvangen de kleinkinderen elk hun schuldvordering: € 520.833 voor de kinderen van Guust en € 568.182 voor de kinderen van Bea. Op deze bedragen zijn reeds successierechten betaald bij het overlijden van de grootvader en worden dus niet opnieuw belast. Het brutovermogen van Guust bestaat uit € 1.500.000. Hier worden alle successierechten die reeds betaald werden van afgetrokken, evenals de nominale waarde van de schuldvorderingen. Het netto-actief van zijn nalatenschap bestaat aldus uit € 236.334. Zijn twee kinderen verkrijgen elk € 118.167, hierop betalen ze elk € 7.635 aan successierechten. Het netto-actief van de nalatenschap van Bea bestaat uit € 141.636. Haar twee kinderen verkrijgen elk € 70.818 en betalen hier € 3.374 successierechten op. Dit brengt de totale successiekost over de twee overlijdens heen op € 544.018. Dit is een besparing van maar liefst € 595.202.

10.3. Een situering.

195. In de circulaire nr. 8/2012 werd het “ik-opa” testament door de administratie aanzien als fiscaal misbruik.³⁴⁷ Aangezien testamentaire bepalingen niet langer

³⁴⁷ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

onderworpen zijn aan de nieuwe antimisbruikbepaling, beschouwt de administratie het 'ik-opa' testament niet langer als fiscaal misbruik.

10.4. Fiscaal misbruik.

10.4.1. De progressiviteit van de belastingen wordt gefrustreerd.

196. Het feit dat de kleinkinderen de nominale waarde van de last (volle eigendom) zullen kunnen opvorderen bij overlijden van hun ouder, maar slechts belast worden op de contante waarde van de last (blote eigendom), frustreert de progressiviteit van de successierechten (art 48 W.Succ.).³⁴⁸ Een progressieve belasting is een belasting waarbij het percentage van het tarief vergroot naargelang de omvang van het te belasten vermogen stijgt.³⁴⁹

In het ik-opa testament verkrijgen de kleinkinderen een grotere som geld dan de som waarop ze successierechten betaald hebben en de administratie is dan ook van mening dat een dergelijk testament fiscaal misbruik uitmaakt.

10.4.2. Er bestaat geen niet-fiscaal motief.

197. Aangezien men ook aan de kleinkinderen kan schenken via o.a. een testament met last op termijn, valt het te betwijfelen of er niet-fiscale motieven voor deze techniek kunnen bestaan.

10.5. Geen fiscaal misbruik.

10.5.1. Het is een testamentaire bepaling.

198. Testamenten kunnen nooit onder de antimisbruikbepaling vallen. Derhalve kan ook het ik-opa testament nooit fiscaal misbruik uitmaken omdat de oorsprong van het misbruik zich niet bij de belastingplichtige bevindt.³⁵⁰

10.6. Besluit.

199. Het ik-opa testament kan voorlopig nog steeds toegepast worden aangezien de administratie zelf expliciet rechtshandelingen met testamenten heeft goedgekeurd.

³⁴⁸ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

³⁴⁹ N. GEELHAND, *Beschouwingen, denkpistes en valkuilen van de successierechten bij familiale vermogensplanning*, Mechelen, Kluwer, 2004, 282.

³⁵⁰ Zie randnummer 55.

200. Indien de wetgever voldoende draagvlak zou vinden om de antimisbruikbepaling opnieuw aan te passen zodat niet langer alleen rechtshandelingen van de belastingschuldige fiscaal misbruik zouden kunnen uitmaken, kan deze constructie uiteraard niet meer toegepast worden omwille van het veelal exclusief fiscaal motief.

HOOFDSTUK 11. DE GESPLITSTE AANKOOP NA VOORAFGAANDE SCHENKING.

11.1. De techniek.

201. Ouders en hun kinderen kopen gezamenlijk een onroerend goed. Het vruchtgebruik gaat naar de ouders en de blote eigendom is voor de kinderen. Het grote voordeel hiervan is dat na het overlijden van de ouders het vruchtgebruik uitdooft en de kinderen automatisch volle eigenaar worden, zonder successierechten te betalen op het vruchtgebruik. In de praktijk wordt de gesplitste aankoop vaak voorafgegaan door een schenking van de ouders aan de kinderen, zodat ze de blote eigendom kunnen betalen.

202. Om hier een stokje voor te steken, creëert art. 9 W.Succ. een weerlegbaar vermoeden dat de ouders (of andere erflaters) niet het vruchtgebruik maar de volle eigendom gekocht hebben, zodat bij hun overlijden toch successierechten aangerekend worden op de (fictieve) overgang in volle eigendom.³⁵¹ De erfgenamen kunnen dat vermoeden weerleggen door aan te tonen dat er geen “bedekte bevoordeling” is geweest.³⁵² Wat nu precies een “bedekte bevoordeling” uitmaakt, vormt al jaren voer voor discussie tussen de administratie en de rechtsleer.

11.2. Het fiscaal voordeel.

203. Volgend voorbeeld toont aan hoe groot de fiscale besparing kan zijn.

Het onroerend vermogen van Willem en Sofie, beiden 50 jaar, bestaat uit de gezinswoning met een waarde van € 300.000 en een vakantiewoning aan de kust ter waarde van € 400.000. Bij hun overlijden gaat dit onroerend vermogen over op hun enige dochter Ellen. Hierop zal Ellen € 141.000 successierechten moeten betalen.

Deze successiekost zal dalen indien Willem en Sofie de vakantiewoning aan de kust samen met hun dochter aankopen. Eerst schenken ze Ellen via een bankgift € 176.000, dit is de waarde van de blote eigendom. Vervolgens kopen de echtgenoten het vruchtgebruik (€ 224.000) en Ellen de blote eigendom. Bij hun overlijden zal het vruchtgebruik uitdoven en Ellen de volle eigendom over de vakantiewoning verkrijgen

³⁵¹ K. JANSSENS, “Gesplitste aankoop met schenking kan niet door de beugel, zegt fiscus”, *Fisc.Act.* 2013, 16, 1.

³⁵² E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 54.

zonder successierechten te moeten betalen. Het onroerend vermogen bestaat alleen nog uit de gezinswoning, hier moet Ellen € 33.000 successierechten op betalen. Er werd dus een besparing gerealiseerd van € 108.000.

11.3. Een situering.

204. De fiscale administratie bevestigde meermaals in (op vandaag herroepen) administratieve beslissingen³⁵³ dat de voorafgaandelijke schenking door de ouders aan de kinderen kan worden ingeroepen als tegenbewijs. De erfgenamen konden het vermoeden dus weerleggen door aan te tonen dat ze de blote eigendom uit eigen zak betaald hadden, dat er geen “bedekte bevoordeling” is,³⁵⁴ of door te bewijzen dat de schenking plaatsvond voor de betaling door de blote eigenaar van zijn aandeel in de prijs. Art. 9 W.Succ. was aldus alleen toepasselijk bij gelijktijdigheid van de schenking en de aankoop of bij gebrek aan bewijs van het voorgaan van de gift.³⁵⁵

205. Hieruit blijkt dat de administratie tot voor kort geen enkel probleem maakte van een gesplitste aankoop met voorafgaande schenking door de vruchtgebruiker aan de blote eigenaar van de nodige gelden.³⁵⁶ Sinds de nieuwe antimisbruikbepaling en het uitvaardigen van de circulaire nr. 8/2012, plots wel.

De gesplitste aankoop van goederen was namelijk opgenomen in de verdachte lijst in de circulaire nr. 8/2012. Het ging om een gesplitste aankoop die voorafgegaan is door een al of niet geregistreerde schenking van de benodigde gelden door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de verkrijger van de blote eigendom (mits er eenheid van opzet aanwezig is).³⁵⁷ De administratie was van mening dat er fiscaal misbruik is omdat deze constructie de doelstellingen van art. 9 W.Succ. zou schenden.

206. In de derde circulaire op 10 april 2013 heeft de administratie de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking niet langer opgenomen in de zwarte lijst.³⁵⁸ Maar, zoals te vermoeden was, moest dat niet direct opgevat worden als goed nieuws. Dit

³⁵³ Administratieve beslissing van 10 juli 2002, *Rep.RJ.*, S9/06-03; Administratieve beslissing van 23 maart 2006, *Rep.RJ.*, S9/06-04; Administratieve beslissing van 13 december 2007, *Rep.RJ.* S9/06-05

³⁵⁴ X, “Nieuwe antimisbruikbepaling: handgift is oké, maar gesplitste aankoop na schenking niet?” *Fisc.Act.* 2012, 25, 6.

³⁵⁵ J. DECUYPER, “Artikel 9 W.Succ. en de antimisbruikbepaling”, *Successierechten* 2012, 7, 3

³⁵⁶ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 54.

³⁵⁷ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

³⁵⁸ Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

betekende alleen maar dat de administratie vindt dat zij de algemene antimisbruikbepaling niet nodig heeft om die techniek aan te pakken.³⁵⁹

Dit bleek ook enkele dagen later, op 19 april 2013, toen de administratie een nieuw administratief standpunt uitvaardigde.³⁶⁰ ³⁶¹ De administratie besliste om de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking alleen in het kader van de specifieke antimisbruikbepaling art. 9 W.Succ. aan te pakken.

207. Om de onduidelijkheid en de fiscale onzekerheid compleet te maken, vroeg de minister van Financiën, Koen Geens, in de commissie Begroting en Financiën (mei 2013) aan de administratie om haar standpunt inzake de gesplitste aankoop opnieuw te onderzoeken en eventueel bij te stellen. Daarnaast wees Geens er uitdrukkelijk op dat het feit dat de gesplitste aankoop voorafgegaan door een schenking niet meer op de nieuwe zwarte lijst staat 'niet betekent dat mijn administratie de idee van misbruik van de hand wijst. Zij zal geval per geval onderzoeken of de algemene antimisbruikbepaling kan worden toegepast, rekening houdend met de context en de specifieke modaliteiten.'³⁶²

208. Op vandaag is er dus grote onduidelijkheid over hoe (en of) de administratie de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking zal aanpakken: op basis van de nieuwe antimisbruikbepaling, op basis van een frustratie van art. 9 W.Succ. ingevolge de administratieve beslissing of eventueel iets nieuws. In de verdere bespreking van de gesplitste aankoop is uitgegaan van de huidige situatie³⁶³: de administratieve beslissing is nog steeds van kracht en de minister sluit een heffing op basis van de nieuwe antimisbruikbepaling niet uit.

³⁵⁹ K. JANSSENS, "Gesplitste aankoop met schenking kan niet door de beugel, zegt fiscus", *Fisc.Act.* 2013, 16, 1.

³⁶⁰ Administratieve beslissing van 19 april 2013, *Rep.RJ*, S9/06-07.

³⁶¹ Zie bijlage 4.

³⁶² N. BOLLEN., "Minister vraagt fiscus standpunt gesplitste aankoop opnieuw te bestuderen", *De Tijd* 16 mei 2013,

http://netto.tijd.be/geld_en_gezin/erfenis/Minister_vraagt_fiscus_standpunt_gesplitste_aankoop_opnieuw_te_bestuderen.9345501-1770.art

³⁶³ 22 mei 2013

11.4. Fiscaal misbruik.

11.4.1. Art. 9 W.Succ. wordt gefrustreerd.

209. De administratie meldt in de administratieve beslissing van 19 april 2013 dat haar standpunt van 13 december 2007³⁶⁴ tot gevolg heeft dat de initiële bedoeling van de wetgever bij de invoering van artikel 9 W.Succ. wordt miskend. Volgens de administratie kan de bedoeling van de wetgever worden afgeleid uit de memorie van toelichting van de wet van 11 oktober 1919 bij de invoering van de artikelen 5 tot 7 W.Succ (thans de artikelen 9 tot 11 W.Succ.): *“Zij hebben de strekking te beletten dat de overledene bij zijn leven niet over zijn goederen beschikke ten voordele van personen, wie hij wenst zijn nalatenschap over te maken en zulks vrij van alle belasting of betaling van een registratierecht minder dan het erfenisrecht dat normaal opvorderbaar zou wezen. Het in deze gedachtengang begane bedrog wordt meestal gepleegd in de volgende gevallen. Een vader belegt geld, in naam voor het vruchtgebruik en in naam van zijn kind voor de blote eigendom, hetzij in inschrijvingen op naam, hetzij in hypothecaire of andere schuldvorderingen, hetzij in onroerende aankopen. Het geld wordt door de vader verschaft; en bij diens dood wordt het kind volle eigenaar zonder een centiem belasting te betalen.”*³⁶⁵

De administratie besliste om artikel 9 W.Succ. opnieuw betekenis te geven: “derhalve zal een voorafgaande schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de toekomstige verkrijger van de blote eigendom van de nodige geldmiddelen om zijn aandeel in de verwerving te financieren niet meer worden aanvaard als tegenbewijs voor de toepassing van artikel 9 W.Succ. Het is daarbij van geen belang of deze schenking werd geregistreerd of niet. De voorafgaande schenking is eigenlijk een bevestiging van het wettelijke vermoeden van een bedekte bevoordeling vervat in artikel 9. De bevoordeling via een gesplitste aankoop kan dus niet ontkracht worden door een andere bevoordeling door de verkrijger van het vruchtgebruik.”³⁶⁶

De administratie zal in voorkomend geval dus toch successierechten heffen op een andere juridische grondslag dan de algemene antimisbruikbepaling.³⁶⁷ Het nieuwe standpunt is van toepassing op alle rechtshandelingen die gesteld worden vanaf 1

³⁶⁴ Administratieve beslissing van 13 december 2007, *Rep.RJ*, S9/06-05

³⁶⁵ Administratieve beslissing van 19 april 2013, *Rep.RJ*, S9/06-07.

³⁶⁶ Administratieve beslissing van 19 april 2013, *Rep.RJ*, S9/06-07.

³⁶⁷ S. HUBRECHT, *De gesplitste aankoop: terug naar af.*, onuitg. Optima, 26 april 2013, 2.

september 2013.³⁶⁸ Aangezien het overlijden zelf tot nader order geen rechtshandeling betreft, kan er van worden uitgegaan dat iedere aankoop voltrokken voor die datum bij een later overlijden van de vruchtgebruiker geen aanleiding zal geven tot de toepassing van art. 9 W.Succ.³⁶⁹

210. Indien de administratie zou beslissen om deze techniek toch te belasten op basis van de nieuwe antimisbruikbepaling, zal de argumentatie gelijklopend zijn met deze van de administratieve beslissing. Dit omdat de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking in de circulaire³⁷⁰ van 19 juli 2012 werd geïllustreerd door een frustratie van art. 9 W.Succ.

11.5. Geen fiscaal misbruik.

11.5.1. Art. 9 W.Succ. wordt niet gefrustreerd.

211. Het huidige artikel 9 W.Succ werd ingevoerd bij wet van 11 oktober 1919. Deze wet had, zo blijkt uit de voorbereidende werken, de bedoeling om naar Nederlands voorbeeld een aantal bijzondere antimisbruikbepalingen in te voeren. Uit de memorie van toelichting³⁷¹ en de parlementaire besprekingen³⁷² kan worden afgeleid dat de bedoeling van artikel 9 W.Succ. erin bestaat de verkrijgen of inschrijvingen die op bedekte wijze, i.e. niet openlijk, tot stand komen en daarom vermoedelijk niet waarachtig zijn, alsof in de successierechten te belasten. De voorafgaande schenking van een som geld, welke in alle openheid gebeurt, voorafgaand aan de gesplitste verkrijging, heeft geenszins de bedoeling een bedekte verkrijging of inschrijving te organiseren. De gesplitste aankoop in combinatie met een voorafgaande schenking frustreert dus geenszins artikel 9 W.Succ, zij levert daarentegen het sluitende tegenbewijs dat de toepassing van de fictiebepaling verhindert.³⁷³

212. Het is daarenboven onlogisch dat het tegenbewijs van de voorafgaandelijke schenking op vandaag artikel 9 W.Succ. zou frustreren. Dit zou betekenen dat wat voorheen gold als een sluitend tegenbewijs om de toepassing van de specifieke

³⁶⁸ Administratieve beslissing van 19 april 2013, *Rep.RJ*, S9/06-07.

³⁶⁹ T. MELIS, *Gesplitste aankoop met voorafgaande schenking: fiscus zet belastingschuldige een hak!*, 25 april 2013, <http://www.cazimir.be/nieuws/62/>.

³⁷⁰ Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

³⁷¹ Memorie van toelichting, *Parl.St.* Kamer 1918-19, nr. 109, 7

³⁷² Wetsontwerp tot wijziging der wetten op de successie-, registratie- en overschrijvingsrechten, *Parl.St.* Kamer 1918-19, nr. 315

³⁷³ T. MELIS, "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, 3, 10.

misbruikbepaling in artikel 9 W.Succ. tegen te gaan, vandaag een fiscaal misbruik is. Hieruit volgt ook dat de fiscale administratie de laatste jaren actief haar medewerking heeft verleend aan deze vorm van 'belastingontwijking'. Het feit dat er van de nieuwe antimisbruikbepaling alsdan nog geen sprake was, doet niets af aan deze vaststelling. Het blijft daarenboven maar de vraag of een algemene antimisbruikbepaling kan worden toegepast op een specifieke antimisbruikbepaling³⁷⁴

11.5.2. De argumentatie van de administratie is onjuist.

213. De administratie heeft in de administratieve beslissing van 19 april 2013 –al dan niet bewust- verwezen naar de verkeerde voorbereidende werken. De administratie verwijst naar de memorie van toelichting zoals deze werd ingediend in het parlement en besproken op de zitting van 20 maart 1919. Deze al te strenge regeling werd echter niet goedgekeurd door het parlement. In de uiteindelijke tekst, zoals we ze vandaag nog kennen, werd enkel de bedekte inschrijving geïviseerd. Uit de parlementaire bespreking gevoerd op 13 augustus 1919 blijkt dat het vermoeden vervat in dit artikel "door de ruimste bewijsmiddelen moet kunnen bestreden worden". In dat opzicht kan enkel worden vastgesteld dat de voorafgaande schenking aan de blote eigenaar een dergelijk tegenbewijs vormt.³⁷⁵

11.5.3. Er zijn voldoende niet-fiscale motieven.

214. Op basis van de administratieve beslissing acht de administratie de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking niet langer belastbaar op basis van de nieuwe antimisbruikbepaling maar op basis van art. 9 W.Succ. Hierdoor vormt het aanbrenge van niet-fiscale motieven geen geldig tegenbewijs.

215. Zoals aangehaald sluit de minister van Financiën echter een heffing op basis van de nieuwe antimisbruikbepaling niet uit. In deze situatie is het uiteraard belangrijk om niet-fiscale motieven op te nemen in de aankoop- en schenkingsakte. Mogelijke niet-fiscale motieven zijn:

- De (langstlevende van de) ouders willen de huurinkomsten levenslang behouden als aanvulling op het wettelijk pensioen.³⁷⁶

³⁷⁴ W. VERMEULEN EN T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, 2, 18.

³⁷⁵ T. MELIS, *Gesplitste aankoop met voorafgaande schenking: fiscus zet belastingschuldige een hak!*, 25 april 2013, <http://www.cazimir.be/nieuws/62/>.

³⁷⁶ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 61.

- De gesplitste aankoop gebeurt doelbewust zonder een bepaalde reservataire erfgenaam om deze te onterven (ten belope van de waarde van het vruchtgebruik).³⁷⁷
- Om alle discussies te vermijden omtrent het voorwerp van de erfrechtelijke inbreng en te vermijden dat het onroerend goed in natura zou worden ingebracht.³⁷⁸

11.6. Besluit.

216. HUBRECHT gaat er vanuit dat de rechtspraak brandhout zal maken van de administratieve beslissing.³⁷⁹ Ook uit de reactie van de minister van Financiën op de administratieve beslissing blijkt dat de administratie het bij het verkeerde eind heeft.³⁸⁰

217. Gezien de grote onduidelijkheid is het voorlopig aan te raden de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking niet meer uit te voeren. Hopelijk schept de administratie binnenkort duidelijkheid over deze materie.

218. SPRUYT brengt enkele veilige, alternatieve pistes aan.³⁸¹

Ten eerste wordt opgemerkt dat de administratie in de administratieve beslissing van 19 april 2013 “*een voorafgaande schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de toekomstige verkrijger van de blote eigendom...*” viseert. Als dus niet de koper van het vruchtgebruik tot de schenking overgaat maar een niet bij de gesplitste koop betrokken derde (bv. de grootouders), dan lijkt er zich geen probleem te stellen.

Ten tweede stelt hij vast dat alleen het vruchtgebruik stricto sensu geïndiceerd wordt door art. 9 W.Succ. Hierdoor kan het vermoeden niet ingeroepen worden indien de erflater samen met een derde een ander zakelijk levensrecht (bv. het recht van bewoning) vereeft.

³⁷⁷ S. HUBRECHT, *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 10.

³⁷⁸ M. DELBOO, G. DEKNUDT EN E. DEHAENEN, *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 187.

³⁷⁹ S. HUBRECHT, *De gesplitste aankoop: terug naar af.*, onuitg. Optima, 26 april 2013, 2.

³⁸⁰ Zie randnummer 207.

³⁸¹ E. SPRUYT, *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Larcier, Brussel, 2012, 60 e.v.

De aankoop in volle eigendom van het onroerend goed op naam van de kinderen, voorafgegaan door een schenking van de ouders, vormt een derde alternatief. Een goede verstandhouding met de kinderen is hier vereist aangezien de ouders niet over een juridische titel beschikken om huurinkomsten te eisen.

Een eerste mogelijke oplossing om te garanderen dat de ouders deze inkomsten verkrijgen is aan de schenking van de koopsom de last te koppelen om de huur van het gekochte pand door te storten. Ook kunnen de ouders en kinderen het onroerend goed in onverdeeldheid kopen (bv. de ouders 10% en de kinderen 90%). Door een onverdeeldheid te creëren kunnen er een aantal beschermingsmechanismen in de koopakte worden ingebouwd ten behoeve van de ouders. Voorbeelden hiervan zijn: een clause die de ouders ten allen tijde een afkoopoptie verleent op de 90% van de kinderen, een clause die het voor de kinderen onmogelijk maakt om zonder toestemming van de ouders hun 90% met een hypotheek te bezwaren,... Een derde controlemechanisme kan bestaan uit het inschakelen van een maatschap. Voorafgaand aan de aankoop van het onroerend goed doen de ouders aan hun kind een (bank)gift met als (facultatieve) last de verplichting voor het kind om aan de ouders jaarlijks een som geld te betalen die overeenstemt met de geraamde netto-huuropbrengst van het te kopen onroerend goed. Vervolgens wordt een maatschap opgericht waarbij de ouders tot een beperkte geldinbreng overgaan en in ruil hiervoor 1% van de delen van de maatschap krijgen. Het kind brengt het geld in dat het ontving ingevolgde de bankgift en ontvangt hiervoor in ruil 99% van de delen van de maatschap. De ouders worden statutair zaakvoerder van de maatschap. De maatschap koopt vervolgens het onroerend goed in volle eigendom. Bij het overlijden van de ouders moet het kind op het onroerend goed slechts successierechten betalen op het aandeel in de maatschap (1%) van de ouders.

Ook bij deze alternatieve pistes is het aangeraden om de niet-fiscale motieven op te nemen in zowel de schenkingsakte als in de aankoopakte.

HOOFDSTUK 12. BESLUIT.

219. Er kan besloten worden dat de volgende planningstechnieken nog steeds zonder problemen kunnen worden uitgevoerd: de handgift, de bankgift, de schenking via akte verleden voor een niet-Belgische notaris, de schenking onder last of onder ontbindende voorwaarden, echtgenoten die de gezinswoning aan elkaar legateren, het tontinebeding en het beding van aanwas. Dit vrijgeleide geldt enkel voor zover de techniek geen onderdeel is van een gecombineerde constructie.

220. De volgende planningstechnieken kunnen op vandaag nog worden toegepast omdat de administratie rechtshandelingen met testamenten expliciet heeft goedgekeurd: echtgenoten die de gezinswoning aan elkaar legateren met een restlegaat, het duolegaat en het ik-opa testament. Indien de wetgever voldoende draagvlak zou vinden om de antimisbruikbepaling opnieuw aan te passen zodat niet langer alleen rechtshandelingen van de belastingschuldige fiscaal misbruik zouden kunnen uitmaken, kunnen deze constructies niet meer toegepast worden omwille van het veelal exclusief fiscaal motief.

221. De volgende planningstechnieken kunnen alleen nog uitgevoerd worden als er een gewichtig niet-fiscaal motief voorhanden is: de sterfhuisclausule, de inbreng in huwgemeenschap gevolgd door schenking en de uitbreng uit de huwgemeenschap gevolgd door een wederzijdse schenking tussen de echtgenoten.

Hierbij wordt nog eens het belang van het aanbrengen van niet-fiscale motieven bij alle planningstechnieken onderstreept. Door deze concrete en persoonlijke motieven, die bij elke persoon anders zijn, duidelijk op papier te zetten in huwelijkscontracten, testamenten, notariële akten,... ben je de administratie steeds een stap voor. Door het aanvragen van een ruling bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken kan zelf een 100% zekerheid bekomen worden over het al dan niet aanvaardbaar zijn van het aangebrachte niet-fiscaal motief.

222. Voorlopig lijkt de nieuwe algemene antimisbruikbepaling alleen ten volle te spelen op de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking. Maar, zoals gezegd, zijn er voldoende alternatieven voorhanden.

223. Hieruit blijkt dat de gevolgen van de nieuwe antimisbruikbepaling voor de bestaande planningstechnieken beperkt zullen zijn. Er moet echter opgemerkt worden dat de administratie, bijvoorbeeld bij de sterfhuisclausule, steeds zal proberen om fiscaal misbruik aan te tonen. Indien u een discussie (of procedure voor de rechtbank) met de administratie wil vermijden, is het aan te raden alleen de planningstechnieken van de witte lijst³⁸² toe te passen.

³⁸² Zie randnummer 115.

Deel IV. Besluit.

224. De aankondiging van de nieuwe antimisbruikbepaling veroorzaakte paniek in de wereld van de financiële planning. De media droeg hier zijn steentje toe bij door onder andere de uitlating dat handgiften van ouders aan hun kinderen fiscaal misbruik zouden uitmaken. Er was grote onzekerheid over welke planningstechnieken nog konden uitgevoerd worden en welke uit den boze waren. Voorzichtigheidshalve werden de meeste technieken dan maar als onveilig bestempeld en niet meer toegepast.

Mede dankzij de uitgevaardigde circulaire en artikelen uit de rechtsleer, kan gesteld worden dat 1 jaar later de slinger naar de andere kant begint te slaan. Het wordt steeds duidelijker dat administratie de meerderheid van de courante planningstechnieken niet als fiscaal misbruik zal kunnen categoriseren. Er kan dan ook gesteld worden dat dat de gevolgen voor de planningstechnieken op het vlak van successieplanning niet zo drastisch zullen zijn als eerst werd verondersteld.

225. In de inleiding kon u reeds lezen dat de publieke opinie zich steeds toleranter opstelde ten opzichte van planningstechnieken. Het is duidelijk de administratie, wetgever en politieke wereld druk bezig zijn om deze tendens een halt toe te roepen. Zo heeft de Bijzondere Belastinginspectie recent een inval gedaan bij een groot fiscaal adviesbureau³⁸³, was er eind mei 2013 een Europese top over de Europese belastingfraude³⁸⁴ en werd in 2012 de nieuwe antimisbruikbepaling ingevoerd.

Inderdaad, de antimisbruikbepaling vult deze lijst perfect aan. De bedoeling van de bepaling is wellicht om een ontradend effect teweeg te brengen. Aangezien de gemiddelde burger het gebruik van de planningstechnieken van op de zwarte lijst zal vermijden, kan er aldus geconcludeerd worden dat ze hier met glans in geslaagd zijn.

³⁸³ L. BOVE, "40 huiszoeken in grote belastingfraudezaak", *De Tijd* 16 mei 2013, http://www.tijd.be/nieuws/archief/40_huiszoeken_in_grote_belastingfraudezaak.9345216-1615.art?highlight=BFO

³⁸⁴ K. VAN HAVER, "Europa scherpt strijd belastingfraude aan", *De Tijd* 22 mei 2013, http://www.tijd.be/nieuws/politiek_economie_europa/Europa_scherpt_strijd_belastingfraude_aan.9348222-3140.art

Deel V. Bronnenlijst.

HOOFDSTUK 1. WETGEVING.

1.1. Grondwet.

Art. 170, §1, GW.

1.2. Akten van de wetgevende machten.

Art. 3, lid 1, 4° bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en gewesten.

Art. 4 bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en gewesten.

Art. 6 bijz. wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.

Art. 1399-1401 BW.

Art. 747 BW.

Art. 344, §1 WIB92, ingevoerd door artikel 167 van de programmawet van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

Artikel 18, §2, W.Reg. ingevoerd door artikel 168 van de programmawet van 29 maart 2012, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

Art. 14 W.Reg.

Decr. VI. 7 juli 2006 houdende vrijstelling van successierechten ten voordele van de langstlevende partner voor de nettowaarde van de gezinswoning, *BS* 20 september 2006 (ed. 2).

1.3. Koninklijke besluiten.

Art. 1, 3° KB 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 januari 2003.

1.4. Parlementaire wetgeving en pseudo-wetgeving.

Memorie van toelichting, *Parl.St.* Kamer 1918-19, nr. 109, 7.

Wetsontwerp tot wijziging der wetten op de successie-, registratie- en overschrijvingsrechten, *Parl.St.* Kamer 1918-19, nr. 315.

Wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 1072/8.

Ontwerp van wet houdende fiscale en financiële bepalingen, verslag namens de commissie voor de financiën uitgebracht door de heer Didden, *Parl.St.* Senaat, 1992-93, nr. 762-2, 3.

Ontwerp van programmawet (I), *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K2081/001, 114.

Ontwerp van programmawet (I) – wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K2081/016, 70 en 79.

Verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 0034/004.

Vr. en Antw. Senaat 2011-12, 31 mei 2012, 5-61, 29 (Vr. N. LIJNEN).

Vr. en Antw. Kamer 2012-13, 13 november 2012, 13898 (Vr.nr. 5 C. DEVLIES).

Vr. en Antw. Kamer 2012-13, 19 februari 2013, 15155 (Vr.nr. 13 ALMACI).

Schriftelijke vragen en antwoorden, *Parl.St. Kamer* 2012-13, 2 april 2013, nr. 53-107, 334p.

Administratieve beslissing van 10 juli 2002, *Rep.RJ.*, S9/06-03.

Administratieve beslissing van 23 maart 2006, *Rep.RJ.*, S9/06-04.

Administratieve beslissing van 13 december 2007, *Rep.RJ.*, S9/06-03.

Administratieve beslissing van 15 juli 2011, *Rep.RJ.*, S5/04-05.

Administratieve beslissing van 19 april 2013, *Rep.RJ.*, S9/06-07.

Circ. nr. 4/2012 dd. 04.05.2012, *BS* 14 mei 2012.

Circ. nr. 8/2012 dd. 19.07.2012.

Circ. nr. 5/2013 dd. 10.04.2013

HOOFDSTUK 2. RECHTSPRAAK.

2.1. Internationaalrechtelijke rechtspraak.

EHRM 7 juli 2011, nr. 39766/05), *Serkov v Ukraine*,
<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-105536>.

HvJ C-110/99, *Emsland Stärke v. Hauptzollamt*, *Jur.* 2000, I, 11595 – 11617.

HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, *Jur.* 2006, I, 8031 – 8054.

HvJ C-255/02, *Halifax v. Commissioners of Customs & Excise*, *Jur.* 2006, I, 1655 - 1684.

HvJ C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) vs Belgische Staat*, *Jur.* 2010, I, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62010CJ0318:NL:HTML> .

HvJ C-352/08, *Zwijnenburg v. Staatssecretaris van Financiën*, *Jur.* 2010, I, 4321 – 4340.

HvJ C-126/10, *Foggia v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, *Jur.* 2011, I, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-126/10#>

2.2. Grondwettelijk Hof.

Arbitragehof 16 juni 2001, nr. 103/2011, B.5.3

Arbitragehof 3 juli 2002, nr. 54/2008, B.12.

Arbitragehof 24 november 2004, 188/2004.

Arbitragehof 2 februari 2005, 26/2005.

Arbitragehof 16 maart 2005, 60/2005.

GwH, AR 5487, BS 08/11/2012, 67216.

2.3. Hof van Cassatie.

Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

Cass. 22 maart 1990, *Arr.Cass.* 1989-90, 948.

Cass. 24 november 2004, *Fisc.Act.* 2004, 41/1.

Cass. 4 november 2005, *FJF* 2006/21.

Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008/140.

Cass. 11 december 2008, *TRV* 2009, 311.

Cass. 10 juni 2010, *FJF*, 2011/21.

Cass. 10 december 2010, AR F080102N

2.4. Lagere rechtbanken.

Gent 13 september 2005, *Fiscoloog* 1996, 1.

HOOFDSTUK 3. RECHTSLEER.

3.1. Boeken & bijdragen in verzamelwerken.

- AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2003, 547p.
- ALEN, A. EN MUYLLE, K., *Handboek van het Belgisch staatsrecht*, Mechelen, Kluwer, 2012, 1096p.
- BARBAIX, R., EGGERMONT, S., GEELHAND, N., SWENNEN, F., *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 2. Koekoekskinderen*, Brussel, Larcier, 2009, 196p.
- BARBAIX, R., "De sterfhuisclausule. Civielrechtelijke aspecten", in BARBAIX, R., GEELHAND, N., VERBEKE, A., *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 4: Huwelijksvoordelen*, Gent, Larcier, 2010, 412p.
- CASTELEIN C., VERBEKE, A EN WEYTS, L. (ed.), *Leuvense notariële geschriften: notariële actualiteit 2008-2009*, Gent, Larcier, 2009, 183p.
- COOLS, H., *Gids erven en schenken: de theorie en de praktijk.*, Antwerpen, de Boeck, 2009, 462p.
- DE GROOT, D., EN WUSTENBERGHS, T., *Handboek registratie- en successierechten*, Intersensia, Antwerpen, 405p.
- DELBOO, M., DEKNUDT, G. EN DEHAENEN, E., *Successieplanning en de nieuwe antimisbruikbepaling*, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2012-2013, Mechelen, Kluwer, 2012, 464p.
- DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil, II*, Brussel, Bruylant, 1994, 1112p.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken of de keuze van de minst belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de wet van 22 juli 1993*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 131p.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken: Artikel 344, §1 WIB - 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 226p.
- GEELHAND, N., *Beschouwingen, denkpistes en valkuilen van de successierechten bij familiale vermogensplanning in X, Familiale vermogensplanning, XXXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-04*, Mechelen, Kluwer, 2004, 321p.
- GEELHAND, N., "De sterfhuisclausule. Fiscale aspecten", in BARBAIX, R., GEELHAND, N. EN VERBEKE, A., *Handboek Estate Planning. Bijzonder deel 4: Huwelijksvoordelen*, Gent, Larcier, 2010p
- GHYSELEN, M., *Handboek registratie- en successierechten 2001-2002*, Antwerpen, Intersentia, 2001, 317p.
- HUBRECHT, S., *Antimisbruikbepaling en successieplanning. Status Quaestionis.*, onuitg. Optima, 2013, 26p.
- HUBRECHT, S., *De gesplitste aankoop: terug naar af.*, onuitg. Optima, 26 april 2013, 2p.
- IJZERMAN, R.L.H., *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Mechelen, Kluwer, 1991, 311p.
- JAECQUES, D., *De algemene antirechtsmisbruikbepaling*, Mechelen, Kluwer, 2005, 77p.
- MAUS, M. EN DE MEULENAER, S., *Handboek Fiscaal Strafrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 300p.
- MAUS, M., *Iedereen doet het! Belastingontduiking in België*, Gent, Borgerhoff & Lamberigts, 2012, 231p.
- NIJS, A., SNAET, S., VAN ZANTBEEK, A., VERBEKE, A., *Vermogensplanning. Praktisch en eenvoudig.*, Intersensia, Antwerpen, 2005, 143p.
- SPRUYT, E., *De schenking : het paradepaard van de successieplanning*, Mechelen, Kluwer, 2008, 485p.

- SPRUYT, E., *Handboek estate planning. Bijzonder deel 8. Anti-misbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse.*, Brussel, Larcier, 2012, 131p.
- TIBERGHEN, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 382p.
- TIBERGHEN (ed.), *Handboek voor fiscaal recht 2008*, Mechelen, Kluwer, 2008, 1501p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 76p.
- VAN DAM, J., VAN EIJDEN, J. EN KIEKEBELD, B., *Europees fiscaal memo 2008*, Deventer, Kluwer, 2008, 293p.
- VANDERWAEREN, K. (ed.), *Fiscaal jaaroverzicht 2007*, Mechelen, Kluwer, 2007, 311p.
- VAN GEEL, A., "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling" in DECLERCK, C. (ED), *Patrimonium 2012*, Intersensia, 2012, 370p.
- VAN GERVEN, W., *Beginnelen van het Belgische privaatrecht. 1: algemeen deel*, Gent, Story-Scientia, 1987, 519p.
- VERBEKE, A., DERYCKE, H. EN LALEMAN, P. (ed.), *Handboek Estate Planning. Algemeen deel 7. Vermogensplanning: alternatieve vormen*, Gent, Larcier, 2010, 247p.

3.2. Tijdschriftartikelen.

- ANTHONISSEN, A. en DEBROE, L., "FORUM Belastingontwijking en belastingfraude", *TFR* 2009, 375, 1-111.
- BIEMANS, A. EN DEBLAUWE, R., "Sterfhuisclausule: toch successierechten verschuldigd.", *Fiscoloog* 1261, 6-9.
- BOONE, S. en MESSIAEN, R., "De nieuwe antimisbruikbepalingen. Copernicaanse revolutie of aangekondigde kroniek?", *Acc.Act.* 2012, 14-15.
- BOURGEOIS, M. EN NOLLET, A., "La réécriture de la mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession", *JT* 2012, 500-501.
- CARNEWAL, T., "De tarieven inzake successierechten in Vlaanderen. Successieplanning via schenking van roerende goederen.", *Jura falc.* 2006-07, 3, 431-456.
- CASIER, H., "Wederzijdse schenking tussen echtgenoten als afhankelijke beschikkingen – Vier maal is scheepsrecht?", *Registratierechten* 2012, 1, 1-3.
- DECUYPER, J., "Artikel 9 W.Succ. en de antimisbruikbepaling", *Successierechten* 2012, 7, 2-5.
- De Broe, L., "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het Wetboek van de Inkomstenbelasting en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie Fraude en het expertenverslag Clerfayt inzake de bestrijding van belastingontwijking." in HAELTERMAN, A., DE BROE, L., VANDERKERKEN, C., DEVLIES, C., DESTERBECK, F., DUBOIS, H., VAN DER MAELEN, D. EN VERSTRAETEN, R., "FORUM. Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *TFR* 2010, 379-380, 332-347.
- DE BROE, L., "Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen" in HAELTERMAN, A., DE BROE, L., GARABEDIAN, D., "FORUM. De doelstelling van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen", *TFR* 2010, 427, http://tfrnet.larcier.be/html/9public/public_3.php.
- DE BROE, L., "Raad van State zeer kritisch over ontwerp nieuwe antimisbruikbepaling", *Fisc.Act.* 2012, 6, 1-4.
- DE BROE, L. EN BOSSUYT, J., "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, 11, 4-23.
- DELANOTE, M., "Minister licht nieuwe antimisbruikmaatregel toe: een handgift beschouwen als fiscaal misbruik is onzin", *Fisc.Act.* 2012, 22, 1-2.

FAES, P., "De grondwettigheid van de algemene antirechtsmisbruikbepaling. Twee stellingen en een synthesesetting", *TRF* 2005, 431-435.

HINNEKENS, P., "Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc.Act.* 2012, 28, 1-5.

JANSSENS, K., "Nieuwe antimisbruikbepaling: Grondwettelijk Hof is aan zet", *Fisc.Act.* 2012, 39, 6-9

JANSSENS, K., "Gesplitste aankoop met schenking kan niet door de beugel, zegt fiscus", *Fisc.Act.* 2013, 16, 1-2.

KETELS, L., "De nieuwe algemene antimisbruikbepaling vanuit de praktijk bekeken", *Fisc.Act.* 2012, 28, 15-19.

KAVELAARS, P., "Misbruik van recht in de EU", *Weekblad Fiscaal Recht* 2011, 6921, 1177-1184.

MAUS, M., "'In dubio contra fiscum' is een mensenrecht", *Fisc.Act.* 2011, 27, 1-4.

MELIS, T., "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, 3, 6-12.

PEETERS, B. EN WUSTENBERGHS, T., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 94-112.

PEETERS, B., "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking", *AFT* 2010, 3, p 4-42.

Salens, P., "Hoe gemakkelijk is het tegenbewijs?", *Fisc.Act.* 2012, nr. 22, 4-7.

SANDRA, J., EN LAMOTE, S., "Vermogensplanning en antimisbruik: Een aangekondigde tsunami die er geen blijkt te zijn", *Nieuwsbrief professioneel vermogensadvies*, nr. 14, 1-8.

SPRUYT, E., "Fiscale antimisbruikbestrijding in het registratie- en successierecht: alles kan beter!", *TEP* 2012/5, 300-308.

VAN CROMBRUGGE, S., "De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch inkomstenbelastingrecht onderzocht", *TRV* 1993, 271-286.

VAN CROMBRUGGE, S., "Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingrecht anno 1993", *TRV* 1993, 35, 359-380.

Van CROMBRUGGE, S., "Fraus legis of wetsontduiking het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 537-562.

VANDAMME, M., EN BAUTERS, K., "Hervorming van het erfrecht. Antwoord op de maatschappelijke noden", *notarius* 2013, 1, 2-4, http://www.notaris.be/pdf_brochures/hervorming%20erfrecht%20-%20interview%20turtelboom-casman.pdf .

VANDEN DAELEN, S., "De sterfhuisclausule fiscaal ont(k)leed", *Jura Falc.*, 2007-08, 1, 59-73.

VAN DYCK, J., "Registratie- en schenkingsrechten: onwettige antimisbruikbepaling?", *Fiscoloog* 2012, 1306, 7-8.

VAN DYCK, J., "Nieuwe, meer 'volwassen' algemene antimisbruikbepaling", *Fiscoloog* 2012, 1284, 3-8.

VAN DYCK, J., "Nieuwe antimisbruikbepaling: vanaf wanneer bij een 'geheel'?", *Fiscoloog* 2013, 1337, 8-9.

VAN ZANTBEEK, A., "Antimisbruikcirculaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in *estate planning*-land?", *TEP* 2012, 5, 291-299.

VAN ZANTBEEK, A., "Antimisbruik en onroerend goed: rien ne va plus?", *TBO* 2012, 6, 307-309

VERBEKE, A., "Wat is een huwelijksvoordeel?", *Not. Fisc. M.* 2005, 293-296.

VERSTRAETE, H., "De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken", *TAA* 2012, 36, 12-19.

VERMEULEN, W. EN MELIS, T., "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, 2, 13-19.

WASTYN, J., *De nieuwe antimisbruikbepaling: "En attendant le ministre des Finances"*, *Mentor*

WILLEMS, R. EN DE MEUE, K., "Herkwalificatie moet juridische realiteit respecteren", *Fisc.Act.* 2005, 33, 1-3

X, "Nieuwe antimisbruikbepaling: handgift is oké, maar gesplitste aankoop na schenking niet?" *Fisc.Act.* 2012, 25, 6-7.

X, "Antimisbruikbepaling werkt niet bij testamentaire beschikkingen", *Fiscoloog* 2013, 1337, 1-3.

3.3. Bronnen op het internet.

ADRIAENS, J., *De gezinswoning voor 99,6% legateren aan de langstlevende?*, 6p.

<http://www.nevenpartners.be/artikelspdf/Testament%20gezinswoning%20met%20stukje%20aan%20kind.pdf>,

BOLLEN, N., "Planning successie dreigt fiscaal misdrijf te worden", *De Tijd* 26 mei 2012, 1, http://www.tijd.be/nieuws/archief/Planning_successie_dreigt_fiscaal_misdrijf_te_worden.9198253-1615.art?highlight=handgift.

BOLLEN, N., "Minister vraagt fiscus standpunt gesplitste aankoop opnieuw te bestuderen", *De Tijd* 16 mei 2013, http://netto.tijd.be/geld_en_gezin/erfenis/Minister_vraagt_fiscus_standpunt_gesplitste_aankoop_opnieuw_te_bestuderen.9345501-1770.art

BOVE, L., "40 huiszoekingen in grote belastingfraudezaak", *De Tijd* 16 mei 2013, http://www.tijd.be/nieuws/archief/40_huiszoekingen_in_grote_belastingfraudezaak.9345216-1615.art?highlight=BFO

DAMBRE, M., *Contractvrijheid en rechtsdwang bij de bepaling van de kostprijs van de huur van onroerende goederen*, doctoraats thesis rechten Ugent, 2007-08, 530p., http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/301/112/RUG01-001301112_2010_0001_AC.pdf

DE JONGE, F., *Het ik-opa testament*, masterproef rechten Ugent, 2009-11, 37p., http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/458/521/RUG01-001458521_2011_0001_AC.pdf

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN (ed)., *Wegwijs in schenkingen en nalatenschappen.*, Brussel, 2012, 91p, <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/brochure-schenkingen-nieuw-2012.pdf>.

JANSSENS, K., "Algemene antimisbruikbepaling is cruciaal in vereenvoudiging fiscaliteit", *Taxworld* 2012, <http://www.taxworld.be/taxworld/algemene-antimisbruikbepaling-cruciaal-in-vereenvoudiging-fiscaliteit.html> .

MAUS, M., 'Belastingontwijking. Tussen paal en perk.', 15p, <http://www.forumforthefuture.be/syllabi/uploaded/29-maus-anti-misbruik.pdf> .

MELIS, T., *Gesplitste aankoop met voorafgaande schenking: administratie zet belastingschuldige een hak!*, 25 april 2013, <http://www.cazimir.be/nieuws/62/>.

SERRURE, B. EN VANSTEENLAND, K., "Apple vond Heilige Graal van belastingen", *De Tijd* 21 mei 2013, http://www.tijd.be/nieuws/ondernemingen_technologie/Apple_vond_Heilige_Graal_van_belastingontwijking.9347507-3126.art

STEENBRUGGE, P., *Huwelijksvoordelen en successierecht*, Masterproef Notariaat, UGent, 2010-2011, 38p, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/787/326/RUG01-001787326_2012_0001_AC.pdf.

VAN HAVER, K., "Europa scherpt strijd belastingfraude aan", *De Tijd* 22 mei 2013, http://www.tijd.be/nieuws/politiek_economie_europa/Europa_scherpt_strijd_belastingfraude_aan.9348222-3140.art

VAN QUECKELBERGHE, K., *50 jaar simulatie in de Belgische belastingsfeer*, Masterproef Rechten, UGent, 2011-2012, 158p., http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/182/RUG01-001892182_2012_0001_AC.pdf.

VEIRMAN, A., *De techniek van het "ik opa"-testament*, masterproef rechten, Ugent, 2011-12, 33p, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/892/306/RUG01-001892306_2012_0001_AC.pdf.

VERBEKE, A-L. EN SPRUYT, E., "Fiscale wetgever, doe uw job en schuif uw verantwoordelijkheid niet af", *De Tijd* 4 oktober 2012,
http://www.tijd.be/opinie/analyse/Fiscale_wetgever_doe_uw_job_en_schuif_uw_verantwoordelijkheid_niet_af.9250089-2336.art .

VERRUE, F., *Anti-misbruikbepalingen tegenover de keuze voor de minst belaste weg*, 7p,
http://www.vub.ac.be/iPAVUB/Postgraduaten/Resources/Werkfiche_Antimisbruikbepalingen_Fr%E9d%E9ric_Verrue.pdf

WASTYN, J., *De nieuwe antimisbruikbepaling: "En attendant le ministre des Finances"*, *Mentor Instituut voor Vermogensanalyse*, 29p,
<http://www.finplanvzw.be/finplan/De%20nieuwe%20antimisbruikbepaling%20En%20attendant%20le%20ministre%20des%20Finances%2003%2007%202012.pdf> .

Bijlagen.

BIJLAGE 1. CIRCULAIRE NR. 4/2012.

Circulaire nr. 4/2012 dd. 04.05.2012 (AFZ nr. 3/2012, AAF nr. 17/2012, AAPD nr. 4/2012)

Anti-misbruikbepaling

(B.S., 14.05.2012, blz. 28141)

Zie ook : [Circulaire nr. 5/2013 van 10.04.2013](#)

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN
Beleidsexpertise en -ondersteuning
Administratie van Fiscale Zaken
Algemene administratie van de fiscaliteit
Algemene administratie van de patrimoniumdocumentatie
Dienst 1/3
AFZ/ 2012-0279
Directie II/1
Ci.RH.81/616.207
Dienst VI/directie 8 & 9
EE/L 214

Aan alle ambtenaren van de niveaus A, B en C

Deze circulaire bevat de commentaar op de artikelen 167, 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 ([Belgisch Staatsblad van 6 april 2012, Ed. 3](#)) en is gebaseerd op de parlementaire voorbereiding ([DOC 53-2081/001](#) en [DOC 53 2081/016](#)).

* * *

A. WETTEKST

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

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

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

1 ° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2 ° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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

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

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

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

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

1 ° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2 ° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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

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

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

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

B. INWERKINGTREDING

B.1. INKOMSTENBELASTINGEN

Artikel 169, eerste lid, van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 stelt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling inzake inkomstenbelastingen van toepassing is vanaf aanslagjaar 2013.

Bijgevolg indien de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2011 gesteld is, kan artikel 344, § 1, nieuw, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) geen toepassing vinden.

Indien, daarentegen, de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2012 gesteld is of gesteld wordt, kan artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassing vinden.

Wat de rechtspersonen betreft, moet worden opgemerkt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling onder bepaalde voorwaarden ook al van toepassing kan zijn vanaf het aanslagjaar 2012, met name ten aanzien van de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012 en dat verbonden is aan het aanslagjaar 2012.

Stel bijvoorbeeld een vennootschap die haar boekhouding voert van 1 juli tot 30 juni. Het boekjaar dat op 30 juni 2012 afsluit, is verbonden met het aanslagjaar 2012. Dit betekent dat indien de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, gesteld is of gesteld wordt tijdens het boekjaar lopende van 1 juli 2011 tot 30 juni 2012, de nieuwe anti-misbruikbepaling op deze rechtshandeling of deze verrichting al van toepassing is ([DOC 53 2081/016](#), blz. 70-71).

Er wordt ook bepaald dat elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht zonder uitwerking is voor de toepassing van de nieuwe regeling.

B.2. REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

Inzake registratie- en successierechten is de nieuwe bepaling van toepassing "op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad" (artikel 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012), te weten op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen gesteld vanaf 1 juni 2012.

C. BESPREKING

C.1. INKOMSTENBELASTINGEN

C.1.1. Inleiding

Er bestaat vandaag een zekere consensus over het feit dat artikel 344, § 1, oud, WIB 92 door de administratie níet op een efficiënte manier kon worden toegepast. Om artikel 344, § 1, oud, WIB 92 te kunnen toepassen, moest de administratie bewijzen dat de belastingplichtige met de door hem gehanteerde juridische kwalificatie de bedoeling had om belastingen te ontwijken. Uit het tegenbewijs dat de belastingplichtige moest leveren en dat bestond in het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften, volgde dat er ook andere niet-fiscale motieven moesten bestaan voor de juridische kwalificatie. Indien de belastingplichtige niet in staat was dit tegenbewijs te leveren, kon de administratie overgaan tot herkwalificatie, maar volgens het Hof van Cassatie moest deze nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling(en) (Cass. 4 november 2005, *F.J.F.*, N° 2006/21; Cass. 22 november 2007, *F.J.F.*, N° 2008/140; Cass. 11 december 2008, *T.R.V.*, 2009, 311). Het was bovendien slechts de kwalificatie van de rechtshandeling die de administratie niet kon worden tegengeworpen en dus niet de rechtshandeling zelf. Bijgevolg kon de herkwalificatie niet de essentiële elementen van de rechtshandeling (zoals de partijen, het voorwerp, het tijdstip en de prijs) betreffen, maar slechts de bijkomstige en niet relevante rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.

Tot op heden werd daarom ook algemeen aangenomen dat het praktisch onmogelijk was om bij een herkwalificatie tot gelijksoortige rechtsgevolgen te komen indien de verrichting tot stand was gekomen middels één akte. Aan één akte kan immers zelden meer dan één kwalificatie worden gegeven. Bovendien kon artikel 344, § 1, oud, WIB 92 ook niet worden toegepast indien de rechtsgevolgen van de door de administratie geherkwalificeerde rechtshandeling verschillend waren van de rechtshandeling die de belastingplichtige had gesteld. Indien deze bepaling al toepassing kon vinden, dan was het om een geheel van afzonderlijke of opeenvolgende akten die kunstmatig waren opgesplitst, te herdefiniëren in één verrichting die de partijen in werkelijkheid tot stand hadden gebracht ([DOC 53 2081/001](#), blz. 109-110).

De parlementaire onderzoekscommissie die werd opgericht om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken, kwam tot dezelfde conclusie en heeft daarom in haar op 14 mei 2009

aangenomen eindverslag ([DOC 52_0034/004](#), blz. 241-242) vastgesteld dat: "De wetgeving [...] thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken [omvat] waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden. In dat opzicht zou artikel 344 van het WIB 92 moeten worden herwerkt." (wij onderstrepen). Bijgevolg heeft de commissie in deze aangelegenheid de aanbeveling geformuleerd dat in het licht van de Europese wetgeving moet worden uitgemaakt of de nood bestaat onze anti-misbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene anti-misbruikmaatregel op te nemen die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent, zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt.

C.1.2. Algemene bespreking van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92

De nieuwe redactie van artikel 344, § 1, WIB 92 is geïnspireerd op het tekstvoorstel dat de heer De Broe, professor fiscaal recht aan de KU Leuven, twee jaar geleden formuleerde (L. De Broe in "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", *T.F.R.*, 2010, nr. 379-380, blz. 332 e.v.).

De nieuwe anti-misbruikbepaling heeft tot doel de bovenvermelde toepassingsproblemen van de tekst van artikel 344, § 1, oud, WIB 92 op te lossen. De nieuwe bepaling volgt evenwel de logica van artikel 344, § 1, oud, WIB 92. Het blijft een bewijsmiddel dat de administratie kan toepassen in individuele gevallen en waarvan de toepassing tot de niet-tegenstelbaarheid aan de administratie leidt. Overigens gaat het nog steeds om een systeem van bewijs en tegenbewijs: de bewijslast van het bestaan van fiscaal misbruik rust op de administratie en de belastingplichtige kan het tegenbewijs leveren dat andere overwegingen dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zijn juridische vormkeuze verklaren.

Bepaalde elementen zijn echter aangepast zodanig dat de maatregel effectief van toepassing kan zijn. Het gaat met name over:

1. het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid;
2. de invoering van een definitie van "fiscaal misbruik";
3. een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige;
4. een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige.

C.1.2.1. Het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid

Het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 beschrijft het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid. Voortaan heeft de niet-tegenstelbaarheid betrekking op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt. In sommige gevallen zal de belastingplichtige dus op fiscaal vlak geen rechten meer kunnen putten uit de gestelde rechtshandeling(en) (zie ook C.1.2.4, laatste alinea, tweede puntje). Een voorbeeld van een rechtshandeling is de verkoop of de verhuur van een onroerend goed of de vestiging van een vruchtgebruik. De niet-tegenstelbaarheid betreft dus niét meer de juridische kwalificatie van de akte zoals vroeger het geval was. Er dient dus ook geen herkwalificatie meer te gebeuren, zoals vroeger het geval was (zie ook C.1.2.4.)

Het begrip "het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt" beoogt eveneens de kunstmatige opsplitsing van een verrichting in opeenvolgende rechtshandelingen die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking hebben. De rechtshandelingen in kwestie moeten dus niét noodzakelijk binnen hetzelfde aanslagjaar gesteld worden. Als de rechtshandelingen alzo over vele jaren worden gespreid, zal de administratie toch artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 kunnen toepassen, als ze de eenheid van bedoeling tussen de handelingen aantoonen. Daartoe moeten de opeenvolgende rechtshandelingen een reeks handelingen zijn die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten. In deze zin heeft het nieuw gehanteerde begrip dezelfde draagwijdte als het begrip "afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen" ([DOC 53_2081/001](#), blz. 113).

C.1.2.2. De invoering van een definitie van "fiscaal misbruik"

De niet-tegenstelbaarheid kan door de administratie worden ingeroepen indien er sprake is van fiscaal misbruik.

Het tweede lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 geeft een definitie 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."*

Fiscaal misbruik bestaat uit een objectief en een subjectief element.

Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiest die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van een bepaling van het WIB 92 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten. De term "een bepaling van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten" dient ruim geïnterpreteerd te worden: het betreft alle bepalingen van de fiscale wetgeving, met inbegrip van de bijzondere bepalingen ([DOC 53 2081/016](#), blz. 39). Dergelijk handelen kan zich onder twee vormen voordoen:

1. door zijn vormkeuze stelt de belastingplichtige zich buiten het toepassingsgebied van een belasting vermeerderende bepaling: het gaat hierbij om het aanwenden van een juridische vormgeving om zich te plaatsen in een toestand die níét aan de wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn, maar die zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde situatie terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De bedoeling van de wetgever zou geschonden worden als de fiscale wet niet wordt toegepast op de gestelde rechtshandeling(en).
2. door zijn vormkeuze brengt de belastingplichtige zich binnen het toepassingsgebied van een belasting verminderende bepaling: de juridische vormkeuze om zich onder een norm te brengen die een fiscaal voordeel oplevert terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De aanspraak op dit voordeel druist in tegen de bedoeling van de wet ([DOC 53 2081/001](#), blz. 111).

Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling of dit geheel van rechtshandelingen kiest met als wezenlijk doel het verkrijgen van een belastingvoordeel. Die twee vormen van fiscaal misbruik veronderstellen telkens dat er een strijdigheid is met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling, d.w.z. het doel en de strekking van de betreffende bepaling moeten gefrustreerd zijn, als een bepaalde rechtshandeling niet belast zou worden, of als een rechtshandeling ertoe zou leiden dat een bepaald fiscaal voordeel genoten wordt.

In het arrest van het Hof van beroep te Antwerpen van 23 april 1999 maakt het Hof een gestructureerde toepassing van de algemeen aanvaarde interpretatieregels die in fiscale aangelegenheden gelden. Het Hof van beroep bevestigt dat de interpretatie van de fiscale wetgeving in de regel in twee fasen geschiedt:

1. In een eerste fase moet men de betekenis van de tekst nagaan.
2. Nadien, indien de tekst niet duidelijk is, moet men de gebruikte woorden en begrippen desgevallend uitleggen in het licht van de bedoeling van de wetgever.

In geval van een tekstuele interpretatie (de eerste fase) kan men de betekenis van de gebruikte woorden en begrippen opzoeken in functie van de context waarin ze worden vermeld. Deze context kan de wet zelf zijn waarin ze voorkomen, het kan een onderdeel van de wet zijn, doch ook een interpretatie in functie van de wetgeving in het algemeen is mogelijk. De tekstuele interpretatie moet strikt zijn, d.w.z. streng en niet enger of breder dan

de betekenis die de begrippen normaal hebben (Cass., 10 november 1997, *F.J.F.*, N° 1997/282). Wanneer een tekstuele interpretatie toelaat om de tekst te begrijpen, mag men niet overgaan naar de tweede fase. Traditioneel drukt men dit uit met de stelling dat 'wat klaar is niet geïnterpreteerd mag worden' ('interpretatio in claris cessat'; Cass., 11 december 1962, *Bull. Bel.*, 1963, N° 395; Cass., 15 januari 1963, *Bull. Bel.*, 1963, N° 397 en Antwerpen, 14 december 1978, *R.W.*, 1979-80, blz. 1644, Brussel, 6 januari 1997, *F.J.F.*, N°19 97/132) (in dit verband zie ook A. Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 1999, nr. 51 en A. Tiberghien, Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht, 1986, nr. 62, zie in dezelfde zin nog Antwerpen, 3 april 1995, *F.J.F.*, 1995, 378 en Rb. Bergen, 19 mei 2005, *F.J.F.*, 2006, afl. 3, 242). Hierbij dient trouwens opgemerkt te worden dat belastingen heffingen zijn die worden opgelegd door de Staat volgens bepaalde rechtsregels met het oog op het verzamelen van financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang. De fiscale bepalingen leggen deze rechtsregels vast: hiertoe dienen zij te bepalen welke inkomsten belastbaar dan wel vrijgesteld of niet belastbaar zijn, welke kosten of bestedingen aftrekbaar zijn en welke belastingvoordelen er worden toegekend ([DOC 53 2081/016](#), blz. 69). Bijgevolg zijn de doelstellingen van een fiscale bepaling duidelijk en vervat in de bepaling zelf.

Enkel wanneer de tekstuele interpretatie geen heil brengt, kan worden overgegaan naar de tweede fase van de interpretatie waarbij dan de bedoeling van de wetgever wordt opgespoord. Deze bedoeling moet gezocht worden in de voorbereidende werken van de wet zelf en uitzonderlijk in de voorbereidende werken van vroegere of gelijkaardige wetten (zie in dit verband Cass., 29 mei 1987, *F.J.F.*, N° 87/219).

De strijdigheid met de doelstellingen van de fiscale wetgeving moet ook begrepen worden in het licht van het begrip "volstrekt kunstmatige constructie". Er is sprake van een "volstrekt kunstmatige constructie" wanneer de verrichting niét de economische doelstellingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt ([DOC 53 2081/001](#), blz. 114). Een kunstmatige constructie is bijgevolg bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen of de verschuldigde belasting te ontwijken (wat kunstmatige constructies en het verkrijgen van een belastingvoordeel of het ontduiken van de verschuldigde belasting in het kader van betalingen aan belastingparadijzen betreft, zie Circ. AFZ nr. 13/2010 en nr. Ci.RH. 421/607.890 (AAF 64/2010) dd 30/11/2010). Dit "subjectieve element" moet echter niét door de administratie worden vastgesteld teneinde het bestaan van een fiscaal misbruik te bewijzen. Op dat vlak volgt de voorgestelde tekst dezelfde logica als die van het oude artikel 344, § 1, WIB 92. In de parlementaire stukken van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen waarbij het artikel 344, § 1, oud in het WIB 92 werd ingevoegd, werd dit ook bevestigd (Parl. St. Kamer, 1992-93, 1072/8, blz. 100):

"(...) Tijdens de besprekingen in de Senaat werden amendementen ingediend om op de Administratie het bewijs te verhalen van het unieke karakter van de bedoeling van de belastingplichtige, dit wil zeggen het louter zoeken naar de belastingplichtige van een fiscale doelstelling (zie verslag van de heer Didden, Stuk Senaat nr. 762/2, blz. 41, 44 en volgende). Daar kon niet worden op ingegaan omdat in de opbouw van de tekst van artikel 344, § 1, met bewijs en tegenbewijs, het aan de Administratie zou toekomen een subjectief element vast te stellen dat alleen de belastingplichtige kan kennen."

Onverminderd de toepassing van de simulatieleer, kan bijvoorbeeld een dochter- of kleindochteronderneming die een "brievenbus- of dekmantelvennootschap" is een volstrekt kunstmatige constructie zijn (HvJ, C-341/04, 2 mei 2006, Eurofood IFSC, punten 34 en 35 en [DOC 53 2081/016](#), blz. 38).

C.1.2.3. Een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige

Door de toepassing van het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 moet de administratie in de eerste plaats het bewijs leveren dat de keuze van de juridische vormgeving aan de definitie van fiscaal misbruik beantwoordt. Zoals hierboven reeds uiteengezet, moet de administratie enkel het objectieve element van het misbruik bewijzen. Van de administratie wordt dus niét gevraagd dat zij aantoonst dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven bepaald is geworden. Dit zou voor de administratie neerkomen op een onmogelijke bewijslast.

Het objectieve bewijs van fiscaal misbruik moet geleverd worden aan de hand van een geheel van objectieve omstandigheden en alle in artikel 340, WIB 92 voorziene bewijsmiddelen zijn hiervoor beschikbaar. Het gaat om alle bewijsmiddelen van gemeen recht, met uitzondering van de eed ([DOC 53 2081/016](#), blz. 38). Het bewijsmiddel bij uitstek zal naar alle waarschijnlijkheid het beroep op de vermoedens zijn. Dit veronderstelt dat de administratie vanuit feiten die zij als voldoende rechtsgeldig beschouwt, het onbekende feit zal vaststellen dat ze moet bewijzen, te weten de totstandkoming van een verrichting tot ontwijking van inkomstenbelastingen.

Als de administratie haar bewijslast is nagekomen, komt het aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van inkomstenbelastingen. Faalt de belastingplichtige in deze bewijslast, dan vloeit uit de verdeling van de bewijslast voort dat de door de belastingplichtige gestelde rechtshandelingen uitsluitend door fiscale beweegredenen te verklaren zijn.

Het toepassingsgebied van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 strekt zich uit tot die verrichtingen waarin de "niet-fiscale" motieven zodanig verwaarloosbaar zijn dat de verrichting onmogelijk lijkt als er geen rekening wordt gehouden met de fiscale motieven. Men viseert concreet de volgende drie toestanden:

1. de rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft;
2. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type;
3. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon die verrichting niet zou realiseren omwille van die niet-fiscale motieven: in dat geval kan de administratie ervan uitgaan dat de ingeroepen niet-fiscale motieven, niét het werkelijke motief voor de verrichting is ([DOC 53 2081/001](#), blz. 114-115).

De bedoeling is te vermijden dat dit bewijsmiddel compleet inefficiënt wordt vanaf het moment dat de belastingplichtige met eender welke onwaarschijnlijke niet-fiscale motieven zijn rechtshandeling verantwoordt. Dit past ook in de Europese jurisprudentiële evolutie van de anti-misbruikregel. Inzake de belasting over de toegevoegde waarde kan er ook sprake zijn van een misbruik van recht indien handelingen worden gesteld met als wezenlijk doel een onrechtmatig belastingvoordeel te verkrijgen, ongeacht de aanwezigheid van eventuele andere economische doelen (HvJ, C-425/06, 21 februari 2008, Part Service, punten 40 tot 45). In het kader van de fusierichtlijn oordeelde het Hof van Justitie dat indien stelselmatig zou worden erkend dat de uit de vermindering van de administratieve en beheerskosten voortvloeiende besparing van structurele kosten een zakelijke overweging vormt, zonder rekening te houden met de andere doelstellingen van de voorgenomen transactie en meer in het bijzonder met de fiscale voordelen ervan, de in de richtlijn neergelegde anti-misbruikregel zijn doel zou verliezen (HvJ., C-126/10, 10 november 2011, Foggia, punt 49).

C.1.2.4. Een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige

Het vierde lid legt vast dat, wanneer de administratie geslaagd is in haar bewijslast en de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige herziert en in overeenstemming brengt met het doel en de strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft ([DOC 53 2081/001](#), blz. 115). Dit houdt in dat de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld worden dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende bepaling, wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

Volgende zaken moeten benadrukt worden:

- De administratie moet niets in de plaats van de niet-tegenstelbare rechtshandeling(en) stellen om op die handeling(en) belastingen te kunnen heffen ([DOC 53 2081/016](#), blz. 37).

- Wanneer een rechtshandeling door de administratie niet tegenstelbaar wordt verklaard, geldt dat ten aanzien van hetzij de beide partijen bij de overeenkomst, hetzij één enkele partij. Dit moet voor elk geval afzonderlijk worden bekeken ([DOC 53 2081/016](#), blz. 38).
- De juridische gevolgen voor de partijen die deelnemen aan de verrichting worden niét gewijzigd zodat eventuele ontstane verplichtingen of rechten behouden blijven ([DOC 53 2081/016](#), blz. 38). Op die manier zijn de gevolgen van de toepassing van de nieuwe anti-misbruikbepaling die zich eventueel over meerdere jaren spreiden, beperkt tot de fiscale gevolgen.

C.2. Bijzondere aandachtspunten

C.2.1. Voorafgaande beslissingen

Tijdens de bespreking van het wetsontwerp is heel wat aandacht besteed aan de mogelijke impact die de nieuwe anti-misbruikbepaling kan hebben op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

Het is vanzelfsprekend dat het behoud van de huidige procedure van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (ruling) de belastingplichtige, indien nodig, rechtszekerheid garandeert, met dien verstande dat het koninklijk besluit van 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad, 3^o Ed., van 31 januari 2003), in zijn artikel 1, 3^o, bepaalt dat het niet toegestaan is een voorafgaande beslissing te geven betreffende: "*3^o de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen*".

Op zich kan de dienst voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (DVB) zich dus niét uitspreken over het feit of de administratie al dan niet de anti-misbruikbepaling zal toepassen ([DOC 53 2081/001](#), blz. 112). Op zich is de anti-misbruikbepaling een procedureregule die slechts kan worden toegepast nadat de gestelde handelingen hebben plaats gevonden.

Wel zal die dienst een beslissing kunnen nemen over de keuze voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die haar door de belastingplichtige wordt voorgelegd. De dienst zal zich dus kunnen uitspreken over het feit of de keuze voor de voorgenomen rechtshandeling(en) of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van belastingen. Het akkoord van deze dienst met de keuze van de belastingplichtige voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen impliceert dat deze niét meer in vraag kan worden gesteld in het kader van de nieuwe anti-misbruikbepaling, voor zover alle handelingen werden uitgevoerd zoals ze in de voorafgaande beslissing zijn vervat ([DOC 53 2081/001](#), blz. 112).

Er wordt aan herinnerd dat de voorafgaande beslissing die door de DVB is genomen, de FOD Financiën niet bindt:

- 1 ° indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;
- 2 ° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;
- 3 ° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;
- 4 ° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de FOD Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer

ermee verband houdende of erop volgende elementen, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager (artikel 23, tweede en derde lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen inzake fiscale zaken).

C.2.2. Ook in de privésfeer

De memorie van toelichting bij artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 stelt dat de bepaling voortaan "zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privé-vermogen als de verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer" beoogt ([DOC 53 2081/001](#), blz. 113).

C.2.3. Specifieke anti-misbruikbepalingen

De algemene anti-misbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, WIB 92 wordt toegepast als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden ([DOC 53 2081/001](#), blz. 112-113). De administratie kan dus artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassen als de andere specifieke middelen haar onvoldoende hebben kunnen helpen en ze van mening is dat ze genoeg redenen heeft om op die algemene maatregel een beroep te doen (DOC 2081/016, blz. 70 en 79).

C.2.4. Gevolgen op het vlak van de procedure

Belastingontduiking is aan de orde wanneer een belastingplichtige die zich bevindt in de voorwaarden waarin een bepaalde belasting verschuldigd is, zich opzettelijk (intentioneel element) geheel of gedeeltelijk onttrekt aan de betaling van de wettelijk verschuldigde belasting en daartoe een inbreuk pleegt op de fiscale wet (materieel element) (Bruno Peeters, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking", in M. Maus en M. Rozie (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intersentia, 2011, blz. 66).

Een belastingplichtige die artikel 344, § 1, WIB 92 (zowel de oude als de nieuwe bepaling) overtreedt, maakt zich niét schuldig aan belastingontduiking: alhoewel er de intentie is om geen of minder belasting te betalen, is er geen materiële inbreuk op de fiscale wetgeving. Daarom moet worden besloten dat de aanslagtermijn binnen dewelke de rechtzettingen op grond van artikel 344, § 1, WIB 92 moeten worden uitgevoerd, de in artikel 354, eerste lid, WIB 92 vermelde termijn van 3 jaar is.

Anderzijds is er evenmin sprake van een inbreuk op artikel 344, § 1, WIB 92 vermits dit artikel een bewijsmiddel is in handen van de administratie. Bij gebrek aan overtreding van enige wettelijke bepaling, is het immers niet mogelijk gebruik te maken van de in artikel 354, tweede lid, WIB 92 vermelde aanvullende termijn van 4 jaar. Dit betekent eveneens dat door het ontbreken van een wetsovertreding geen verplichting bestaat om van de vastgestelde feiten aangifte te doen bij het Parket in toepassing van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering. De in dat artikel bedoelde aangifte moet namelijk slechts worden gedaan door iedere ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf.

Op de volgens artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 gevestigde supplementen kunnen, zoals voorheen, de belastingverhogingen worden toegepast overeenkomstig de toepasselijke schaal opgenomen in rubriek B van de artikelen 225 en 226, KB/WIB 92 en rekening houdend met de gegevens van elk belastingdossier.

C.3. REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

C.3.1. Toepassingsgebied - rechtshandelingen gesteld in de privésfeer

Dezelfde wijziging werd in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 18, § 2 W. Reg.) aangebracht.

Wat het begrip fiscaal misbruik, het bewijsstelsel en het voorwerp en de gevolgen van de niet-tegenstelbaarheid betreft, wordt verwezen naar de hierboven gegeven commentaar.

De nieuwe bepaling is ook van toepassing op de rechtshandelingen die in de privésfeer worden gesteld (zie hoger punt C.2.2.) en ze is "*bijgevolg ook van toepassing op de successierechten: artikel 106, tweede lid van het Wetboek der successierechten stelt dat paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten mutatis mutandis van toepassing is*" ([DOC 53 2081/001](#), blz. 116).

De [circulaire nr. 11 van 20 november 1996](#) van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen wordt bijgevolg opgeheven.

C.3.2. Inwerkingtreding

Wat de inwerkingtreding inzake registratie- en successierechten betreft, zie hoger punt B.2.

DE MINISTER,
Steven VANACKERE

BIJLAGE 2. CIRCULAIRE NR. 8/2012.

Circulaire nr. 8/2012 dd. 19.07.2012

Antimisbruikbepaling - Toepassing gevallen fiscaal misbruik Registratie- en successierecht

**Federale Overheidsdienst FINANCIEN
Algemene Administratie van de
PATRIMONIUMDOCUMENTATIE
Sector registratie
Dienst VI - Directies VI/8&9
Dossier nr. EE/L.214**

OPGELET : Circulaire vervangen door de [circulaire nr. 5/2013 dd. 10.04.2013](#)

Opmerking :Versie 2 van de circulaire van 19.07.2012 **vervangt de versie 1.**

Deze circulaire bevat een aanvullende commentaar op de artikelen 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (Belgisch Staatsblad van 6 april 2012, Ed. 3), houdende antimisbruikbepalingen die van toepassing zijn inzake het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en inzake het Wetboek der successierechten.

Er wordt verwezen naar de [Circulaire nr. 4 van 4 mei 2012](#).

Huidige circulaire wijzigt in niets deze eerste circulaire.

Zij geeft enkel een bijkomende commentaar, meer bepaald met betrekking tot de aanwezigheid, of niet, van fiscaal misbruik in het kader van registratie en successierecht (aanvulling op punt C.3.1).

A. Toepasselijke Wetteksten.

Art. 18. Van het Wetboek der Registratie- hypotheek- en griffierechten :

§ 1. ...

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

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

1 ° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2 ° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

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

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

Art. 106. Wetboek der Successierechten :

Tegenbrieven kunnen de Staat niet tegengesteld worden, in zoverre zij vermindering van het actief of vermeerdering van het passief der nalatenschap ten gevolge mochten hebben.

Paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten is mutatis mutandis van toepassing.

B. Bespreking.

De aanwezigheid of niet van fiscaal misbruik - Toepassingsgevallen.

Of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen een fiscaal misbruik vormt inzake registratie- en successierechten en dus in aanmerking komt voor de toepassing van de antimisbruikbepaling zal - in principe - geval per geval dienen te worden beoordeeld rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten. M.a.w. er kan geen exhaustieve lijst van per se "veilige" of "verdachte" rechtshandelingen worden opgesteld.

Teneinde toch enige duidelijkheid te bieden en om tot eenvormig handelen te komen, worden wat betreft de toepassing van de antimisbruikbepaling inzake registratie- en successierechten, hierna een aantal rechtshandelingen opgesomd die ofwel zeker niet, ofwel duidelijk wél als misbruik kunnen worden beschouwd.

Er wordt benadrukt dat de volgende lijsten geenszins limitatief zijn (noch in de ene, noch in de andere zin).

Rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen die niet opgenomen zijn in deze beide lijsten zijn noch ipso facto veilig noch ipso facto verdacht.

1. Voor zover ze **geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie worden de volgende rechtshandelingen, **op zich beschouwd, niet als fiscaal misbruik gecatalogeerd:****

- schenking door middel van een handgift of een bankgift
- schenking bij een akte verleden voor een niet-Belgische notaris
- gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan 3 jaar
- schenking onder last
- schenking onder ontbindende voorwaarde
- schenking door grootouders aan kind(eren) en kleinkind(eren)
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht
- schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenkingen toepasselijk is
- schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet
- tontine- en aanwasclausules
- testament met maximale benutting van gunstregimes (vb. legaat aan de langstlevende echtgenoot van de geheelheid volle eigendom van de gezinswoning in Vlaanderen)
- testament met zgn. "generation skipping"
 - In dit geval wordt het volledige vermogen van de betrokkene gelegateerd aan de kleinkinderen. Meestal zullen er meer kleinkinderen dan kinderen zijn wat zorgt voor een grotere spreiding dan de wettelijke erfopvolging. Het vermogen wordt maar één keer vererfd en er worden dus slechts één keer successierechten betaald.*
- kinderloos vrijgezel testament
 - Wanneer een terminaal zieke persoon noch echtgeno(o)t(e) noch kinderen nalaat wordt er in bepaalde gevallen een "kinderloos vrijgezel testament" opgemaakt als er zowel nog één ouder als broers en/of zussen zijn. Wanneer in dergelijke situatie geen testament wordt opgemaakt zal volgens de wettelijke erfopvolging slechts een kwart naar de ouder gaan en de rest zal toekomen aan de broers en zussen (aan het hogere tarief in de zijlijn). In het kinderloos vrijgezel testament zal dus bepaald worden dat het ganse vermogen naar de ouder gaat. In de meeste gevallen is het de bedoeling de nalatenschap in twee keer te laten vererven (eerst kind - ouder, en daarna ouder - kind, dus tweemaal aan het tarief rechte lijn).*
- duo-legaat, voor zover dit na verrekening van de last, resulteert in een substantiële

nettobevoordeling van de vereniging:

Bij een duo-legaat legateert de overledene een bepaald deel van zijn nalatenschap aan een vereniging (meestal een VZW) of stichting die belast wordt aan het verlaagd tarief van artikel 59 W.Succ. met als last de successierechten te betalen verschuldigd door de andere erfopvolgers (die onderhevig zijn aan een hoger en progressief tarief).

De administratie is van oordeel dat deze vorm van successieplanning in de gevallen waarin zij resulteert in een onbeduidende of zelfs onbestaande nettobevoordeling van de vereniging, dient te worden beschouwd als louter ingegeven uit fiscale bedoelingen en dus als fiscaal misbruik dient te worden bestempeld, op basis van frustratie van de progressiviteit en het tarief van art.48 W.Succ.

De hierna opgenomen voorbeelden illustreren dat vermoedelijk uitsluitend fiscale bedoelingen aan de grondslag liggen van dergelijke extreme vormen van het duo-legaat.

Voorbeeld 1:
 nalatenschap opengevallen in het Vlaams Gewest
 netto actief: € 200.000 roerend

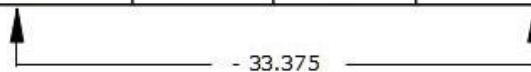
legataris	Zonder duo-legaat			Met duo-legaat (legaat "vrij van successierechten")		
	legaat	Successierechten	netto	legaat	Successierechten	netto
neef	200.000	110.000	90.000	129.000	0	129.000
VZW	---	---	---	71.000	70.098	902
Totaal	200.000	110.000	90.000	200.000	70.098	129.902



Het door de VZW netto verkregen legaat (€ 902 i.p.v. € 71.000 bruto) is dermate gering dat ernstig mag getwijfeld worden aan het motief voor het toestaan van het legaat.

Voorbeeld 2
 nalatenschap opengevallen in het Brussels Gewest
 netto actief € 200.000 roerend

legataris	Zonder duo-legaat			Met duo-legaat (legaat "vrij van successierechten")		
	legaat	successierechten	netto	legaat	successierechten	netto
neef	200.000	105.000	95.000	135.000	0	135.000
VZW	---	---	---	65.000	71.625	- 6.625
Totaal	200.000	105.000	95.000	200.000	71.625	128.375



Het saldo voor de VZW is negatief! Indien de VZW het legaat aanvaardt is duidelijk dat andere dan rechtmatige belangen aan de grondslag liggen.

2. Daarentegen zullen de volgende rechtshandelingen als **fiscaal misbruik** worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven:

- éénzijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de

huwelijksgemeenschap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde (beter bekend als sterfhuisclausule) (frustreert art. 5 W.Succ.)

- gesplitste aankoop (blote eigendom en vruchtgebruik) van goederen voorafgegaan door een al of niet geregistreeerde schenking van de benodigde gelden door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de verkrijger van de blote eigendom mits er éénheid van opzet aanwezig is (frustreert art. 9 W.Succ.)
- erfpachtconstructie : een gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen (frustreert art. 44 W.Reg.)
- inbreng door één echtgenoot van goederen in de huwelijksgemeenschap, gevolgd door een schenking door beide echtgenoten, mits er éénheid van opzet aanwezig is (frustreert heffingsgrondslag en progressiviteit art. 131 W.Reg.)
- uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten, meestal onder de ontbindende voorwaarde voor de schenking gedaan aan de eerststervende echtgenoot (frustreert art. 5 W.Succ.)
- "Ik opa" testament

Bij een ik-opa testament stelt de grootouder zijn kinderen aan als algemene legataris. Aan dit legaat is een last verbonden om een schuld jegens hun eigen kinderen te erkennen. De last bij het ik-opa testament van de kinderen jegens de kleinkinderen bestaat in het betalen van een som, die uitgedrukt wordt in contante waarde op datum van het overlijden van de grootouder, in tegenstelling tot het legaat met last op termijn, waar de last erin bestaat een nominaal bedrag te betalen. De contante waarde, op de dag van het overlijden van de grootouder, is de verdisconteerde waarde van het bedrag dat bij het overlijden van het kind aan het kleinkind zal moeten betaald worden. Uit het voorgaande kan besloten worden dat de kleinkinderen de nominale waarde van de last (volle eigendom) zullen kunnen opvorderen bij overlijden van hun ouder, maar slechts belast worden op de contante waarde van de last (blote eigendom). Het bedrag dat ze krijgen is dus groter dan het bedrag waarop ze rechten betalen.

(frustreert de progressiviteit en het tarief van art.48 W.Succ.)

Er wordt opgemerkt dat de administratie een aantal van deze of andere rechtshandelingen of constructies belastbaar acht op basis van de reeds bestaande wettelijke bepalingen vervat in hetzij het Wetboek der Registratie- hypotheek- en griffierechten, hetzij het Wetboek der Successierechten zonder zich te hoeven beroepen op de antimisbruikbepaling (bijvoorbeeld de sterfhuisclausule). In dergelijke gevallen dient in hoofdorde de toepasselijkheid van de reeds bestaande wettelijke bepaling te worden verdedigd. De antimisbruikbepaling zal in dergelijke gevallen enkel in ondergeschikte orde worden ingeroepen, voor het geval de door de administratie in hoofdorde verdedigde thesis niet zou worden aanvaard.

De Administrateur-generaal van de Patrimoniumdocumentatie,
D. DE BRONE.

BIJLAGE 3. CIRCULAIRE NR. 5/2013.

Circulaire nr. 5/2013 (vervangt Circ. Nr. 8/2012) dd. 10.04.2013

Antimisbruikbepaling - Fiscaal misbruik - Toepassingsgevallen - Registratie- en successierecht

Federale Overheidsdienst FINANCIEN

Algemene Administratie van de

PATRIMONIUMDOCUMENTATIE

Sector registratie

Dienst VI - Directies VI/8 & 9

Dossier nr. EE/L.214

Deze circulaire vervangt de [circulaire nr. 8/2012 van 19 juli 2012](#) en bevat een aanvullende commentaar op de artikelen 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (Belgisch Staatsblad van 6 april 2012, Ed. 3), houdende antimisbruikbepalingen die van toepassing zijn inzake het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en inzake het Wetboek der successierechten.

Er wordt verwezen naar de [algemene Circulaire nr. 4 van 4 mei 2012](#), waaraan niets wordt gewijzigd.

Zij geeft enkel een bijkomende commentaar, meer bepaald met betrekking tot de aanwezigheid, of niet, van fiscaal misbruik in het kader van registratie en successierecht (aanvulling op punt C.3.1) en geeft aan op welke wijze de belastingberekening wordt hersteld zo de belastingplichtige niet kan aantonen dat de gestelde rechtshandeling(en) ingegeven is (zijn) door andere motieven dan het ontwijken van registratie- of successierechten.

* * *

A. Toepasselijke Wetteksten.

Art. 18. Van het Wetboek der Registratie- hypotheek- en griffierechten :

§ 1.

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

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingschuldige 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 belastingschuldige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van registratierechten.

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

Art. 106. Wetboek der Successierechten :

Tegenbrieven kunnen de Staat niet tegengesteld worden, in zoverre zij vermindering van het actief of vermeerdering van het passief der nalatenschap ten gevolge mochten hebben.

Paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten is mutatis mutandis van toepassing.

B. Bespreking.

Successierechten - Testator is in het successierecht niet de belastingschuldige (hierna belastingplichtige) - Testamentaire bepalingen kunnen dus geen fiscaal misbruik vormen.

Inzake successierechten verwijst de antimisbruikbepaling van artikel 106 W.Succ. naar artikel 18 § 2 van het Wetboek der Registratie-, hypotheek- en griffierechten. De tekst van art. 18 § 2 W.Reg. stelt dat fiscaal misbruik handelt om door de belastingplichtige zelf gestelde rechtshandelingen. In het kader van successierechten en testamenten is de testator niet de belastingplichtige. Bijgevolg kunnen, op basis van de geldende wetteksten, testamentaire bepalingen niet onder de toepassing vallen van de in artikel 106 W.Succ. voorziene antimisbruikbepaling.

De aanwezigheid of niet van fiscaal misbruik - oepassingsgevallen.

Of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen gesteld door de belastingplichtige een fiscaal misbruik vormt inzake registratie- en successierechten en dus in aanmerking komt voor de toepassing van de antimisbruikbepaling zal - in principe - geval per geval dienen te worden beoordeeld rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten. M.a.w. er kan geen exhaustieve lijst van per se "veilige" of "verdachte" rechtshandelingen worden opgesteld.

Teneinde toch enige duidelijkheid te bieden en om tot eenvormig handelen te komen, worden wat betreft de toepassing van de antimisbruikbepaling inzake registratie- en successierechten, hierna een aantal rechtshandelingen opgesomd die ofwel zeker niet, ofwel duidelijk wèl als misbruik kunnen worden beschouwd.

Er wordt benadrukt dat de volgende lijsten geenszins limitatief zijn (noch in de ene, noch in de andere zin).

Rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen die niet opgenomen zijn in deze beide lijsten zijn noch ipso facto veilig noch ipso facto verdacht.

1. Voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie worden de volgende rechtshandelingen, op zich beschouwd, niet als fiscaal misbruik gecatalogeerd:

- schenking door middel van een handgift of een bankgift
- schenking bij een akte verleden voor een notaris in het buitenland
- gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan 3 jaar
- schenking onder last
- schenking onder ontbindende voorwaarde
- schenking door grootouders aan kind(eren) en/of kleinkind(eren)
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht
- schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenkingen toepasselijk is
- schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet
- tontine- en aanwasclausules

2. Daarentegen zullen de volgende rechtshandelingen als fiscaal misbruik worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven:

a) **éénzijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeenschap**, < losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde > (beter bekend als sterfhuisclausule) (frustreert art.5 W.Succ.)

Het betreft bijvoorbeeld de notariële akte houdende wijziging van het huwelijkscontract waarbij de echtgenoten gehuwd onder een stelsel van gemeenschap bedingen dat de gehele gemeenschap toekomt aan één welbepaalde bij naam genoemde echtgenoot ongeacht de oorzaak van de ontbinding van de gemeenschap.

De akte wordt gelet op het nakend en onoverkomelijk overlijden enkel verleden met het doel de toepassing van artikel 5 W.Succ., dat elke toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen bij overlijden viseert, te vermijden.

Het behoort aan de belastingplichtige te bewijzen dat het sterfhuisbeding, door andere motieven gerechtvaardigd wordt dan het ontwijken van het successierecht.

Als de belastingplichtige dit bewijs niet kan leveren zal het successierecht worden geheven op basis van artikel 5 W.Succ. op het gedeelte dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen overtreft en dat aan de overlevende echtgenoot wordt toebedeeld.

b) erfpachtconstructie: een gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen (frustreert art.44 W.Reg.).

De verwerving van een recht van erfpacht op een onroerend goed door een vennootschap, quasi onmiddellijk gevolgd door de aankoop van het met erfpacht bezwaarde onroerend goed door een verbonden vennootschap, in de zin van de artikelen 11 en 12 W.Venn., waarbij de vergoeding voor het recht van erfpacht de waarde van de volle eigendom van het onroerend goed benadert, de zgn. erfpachtconstructie, beantwoordt aan de definitie van fiscaal misbruik.

Uit de context van de feiten kan worden afgeleid dat deze opeenvolgende verrichtingen tot doel hebben het verkooprecht op het gehele goed te ontwijken; dat het ontwijken van het verkooprecht de enige/overwegende beweegreden is voor de keuze van de betrokken rechtshandelingen. Dergelijke constructie frustreert bijgevolg artikel 44 W. Reg.

De belastingplichtige dient te bewijzen dat de keuze voor de vestiging van een recht van erfpacht en de verkoop van het met erfpacht bezwaarde onroerend goed verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van het verkooprecht.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient het verkooprecht te worden geheven op de waarde van het gehele onroerend goed. Het op de vestiging van het recht van erfpacht bij de registratie overeenkomstig artikel 83 W. Reg. betaalde registratierecht dient te worden afgetrokken van het verschuldigde verkooprecht.

c) Inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten (frustreert heffingsgrondslag en progressiviteit art.131 W.Reg.).

Mits er éénheid van opzet aanwezig is, kan er worden vermoed dat de inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten aan bv. hun enig kind enkel gebeurt om de progressiviteit van het schenkingsrecht te ontwijken; dat het bekomen van een aanzienlijke belastingbesparing de enige beweegreden is voor de keuze van de betrokken rechtshandeling. Dergelijke constructie frustreert het artikel 131 W. Reg. Er is bijgevolg sprake van fiscaal misbruik in de zin van art. 18 § 2 W.Reg.

De belastingplichtige dient te bewijzen dat de keuze voor de inbreng in het gemeenschappelijk vermogen verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van hogere schenkingsrechten.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient het schenkingsrecht te worden geheven alsof de inbreng niet had plaatsgevonden, m.a.w. berekening van het schenkingsrecht voor de schenking door de echtgenoot aan het kind voor de geheelheid van het goed.

d) uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten (frustreert art. 5 W.Succ.).

Echtgenoten gehuwd onder een stelsel van gemeenschap gaan in een eerste stap over tot de "uitbreng" van roerende goederen. Vervolgens gebruiken ze dezelfde roerende goederen die tot hun eigen vermogen behoren ingevolge de eerste stap, om wederzijdse schenkingen te doen, doorgaans gepaard met een beding van conventionele terugkeer opgenomen in iedere schenking.

Partijen "ledigen" de gemeenschap en vermijden de overgang van gemeenschapsgoederen bij het overlijden. Artikel 5 W.Succ. wordt gefrustreerd. De overgang uit de gemeenschap heeft plaats in het vooruitzicht van het overlijden. De belastingplichtige brengt zich zelf in een toestand waar zijn nagestreefd fiscaal voordeel het ontwijken van art. 5 W.Succ. is, terwijl hij de facto zijn echtgenoot, die zal overleven, bevoordeelt op korte termijn.

De belastingplichtigen moeten dan het bewijs leveren dat de uitbreng een overgang is van het gemeenschapsvermogen naar het eigen vermogen die verantwoord wordt door andere motieven dan fiscale. Inzake registratierecht wordt het gemeenschapsvermogen behandeld als een onverdeeldheid. De administratie is van oordeel dat de uitbreng niets wijzigt aan de persoonlijke rechten die iedere echtgenoot in de voormelde gemeenschap heeft.

De administratie zal het voordeel dat de overlevende echtgenoot verkrijgt ingevolge de uitbreng met successierecht belasten bij toepassing van art. 5 W.Succ.

e) Verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door een schenking (frustreert art. 131 W.Reg.).

De verrichting waarbij de langstlevende echtgenoot verzaakt aan het wettelijk vruchtgebruik dat hij bekam uit de nalatenschap van zijn echtgenoot op een onroerend goed dat afhing van het gemeenschappelijk vermogen en waarbij hij in dezelfde notariële akte (of binnen een korte tijdsperiode) zijn helft volle eigendom in dat onroerend goed aan zijn kinderen schenkt, frustreert artikel 131 W.Reg.

Het feit dat de langstlevende echtgenoot in dezelfde akte (of binnen een korte tijdsperiode) de helft die hij in volle eigendom bezit aan zijn kinderen schenkt, laat vermoeden dat er ook voor de helft die hij in vruchtgebruik bezit begiftigingsinzicht aanwezig is en dat de eenzijdige verzaking aan het vruchtgebruik vermoedelijk enkel gebeurt om schenkingsrechten te ontwijken.

Dergelijke belastingsontwijking wordt door de administratie, behoudens tegenbewijs, beschouwd als een fiscaal misbruik in de zin van art. 18 § 2 W.Reg.

Wanneer de administratie in dergelijk geval inroept dat er sprake is van fiscaal misbruik dient de belastingplichtige te bewijzen dat de verzaking aan het vruchtgebruik verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van schenkingsrechten.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient op de verzaking aan het vruchtgebruik het schenkingsrecht te worden geheven op de waarde van het vruchtgebruik.

Er wordt opgemerkt dat de administratie een aantal van deze of andere rechtshandelingen of constructies belastbaar acht op basis van de reeds bestaande wettelijke bepalingen vervat in hetzij het Wetboek der Registratie- hypotheek- en griffierechten, hetzij het Wetboek der Successierechten zonder zich te hoeven beroepen op de antimisbruikbepaling (bijvoorbeeld de sterfhuisclausule). In dergelijke gevallen dient in hoofdorde de toepasselijkheid van de reeds bestaande wettelijke bepaling te worden verdedigd. De antimisbruikbepaling zal in dergelijke gevallen in ondergeschikte orde worden ingeroepen, voor het geval de door de administratie in hoofdorde verdedigde thesis niet zou worden aanvaard.

De Administrateur-generaal
van de Patrimoniumdocumentatie,
D. DE BRONE.

BIJLAGE 4. ADMINISTRATIEVE BESLISSING VAN 15 JULI 2011.

Nummer S 5/04-05

04. - Beding van toebedeling van het gehele gemeenschappelijk vermogen - sterfhuisclausule

05. - In de praktijk bestaan hoofdzakelijk twee types van clausules die men "sterfhuisclausules" noemt.

Eerste type: toebedeling van het gehele gemeenschappelijk vermogen aan X "wat ook de oorzaak van de ontbinding van het gemeenschappelijk vermogen is" of ook "om eender welke reden".

Tweede type: toebedeling van het gehele gemeenschappelijk vermogen "in geval ontbinding door overlijden, aan die bepaalde echtgenoot of aan zijn erfgenamen".

Zeker wanneer men de hervorming van het huwelijksvermogensrecht door de wet van 14 juli 1976 in aanmerking neemt, werd de vraag naar de burgerrechtelijke kwalificatie van dit soort clausule in de huidige stand van de rechtspraak nog niet volledig onderzocht. Het arrest van het Hof van Cassatie van 10 december 2010 heeft immers - in het geval van een sterfhuisclausule van het eerste type en enkel met betrekking tot goederen die in het gemeenschappelijk vermogen werden ingebracht - enkel vastgesteld dat een dergelijke clausule, in die omstandigheden, geen contractuele erfstelling is, en bijgevolg niet belastbaar is bij toepassing van artikel 2 W.Succ.

Indien echter de toekomstige rechtspraak de clausule, buiten elke overlevingsvoorwaarde om, als huwelijksvoordeel zou kwalificeren, is het nog van belang uit te maken of dit huwelijksvoordeel onder bezwarende titel blijft in de mate dat de bedinger, in alle omstandigheden en zonder tegenprestatie, afstand doet van zijn goederen.

Bij gebrek aan beslissende rechterlijke uitspraken in deze materie, gaat de administratie ervan uit dat de kwalificatie als huwelijksvoordeel onder bezwarende titel van een beding van toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen noodzakelijk afhangt van het bestaan van een overlevingsvoorwaarde.

Volgens de administratie is de gelijkstelling van beide types van clause met een "vrijgevigheid" in het fiscaal recht volledig. De clause wordt dus noodzakelijk gelijkgesteld met een vrijgevigheid bij toepassing van artikel 5 van het Wetboek der Successierechten (zie Rep.RJ, S 5, nr. 04.01 en de er geciteerde rechtspraak).

Bijgevolg worden Rep. RJ, S 5, nr. 04.02 en 04.03 en 04.04 ingetrokken.

(Besl. 15 juli 2011 , nr. E.E./103.490)