

Inleiding en methodologie

(1) Bronnen van het (fiscaal) (proces) recht

- EVRM, artikelen 6 en 8; 1° Aanvullend Protocol, art. 1; Handvest van de grondrechten van de EU;
- Verdrag inzake Burgerlijke en Politieke rechten van N.Y. (BUPO), art. 14;
- Dubbel belastingverdragen, bi- en multilaterale verdragen, EU-Richtlijnen;
- Grondwet: art. 10, 11, 170 tot 177;
- Wetten en uitvoeringsbesluiten
 - Belang van de wet;
 - Samengeordende wetten op de Rijkscomptabiliteit;
 - Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (vernietiging/prejudiciële vraag);
 - Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inz. Inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken + KB 30 januari 2003;
 - Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen;
 - Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur;
 - Programmawet van 9 juli 2004, Hoofdstuk XII, “interpretatie van de toepassing van artikel 2244 van het B.W. op het vlak van de inkomstenbelastingen”;
 - (...)
 - WIB’92 + uitvoeringsbesluiten
 - Titel VII WIB: “vestiging en invordering van belastingen:
 - H I, art. 297 tot H VII, art. 392;
 - H VIII, Invordering;
 - KB 25.2.2005 tot uitvoering van de artikelen 413*bis* tot 413*sexies* WIB’92 (onbeperkt uitstel van invordering);
 - H IX, Rechten en voorrechten van de Schatkist inzake invordering;
 - H IX bis: verjaring van de rechten van de Schatkist;
 - ‘Maartse’ wetten van 15 en 23 maart 1999;
 - Gerechtelijk Wetboek, o.a. art. 532, 1385*decies* en *undecies*;
 - Titel IX WIB: K.I. van onroerende goederen (aangifte, herziening, (her)schatting, betekening, bezwaar);
 - KB WIB’92: H III, art. 125*bis* → 233/1;
 - Voorbereidende werken (MvT);
- Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur (in fiscale zaken);
- Rechtspraak;
- Rechtsleer- of doctrine:
 - COMIB ’92 + circulaires;
 - Tijdschriftartikelen;

- Belangrijkste fiscale tijdschriften (recent): TFR, Fiscale Koerier, Fiscooloog, Fiscale Actualiteit, Revue Générale du Contentieux Fiscal, F.J.F., JDF, AFT, ;

(2) Opzet

- Leren werken met (het) Wetboek(en);
- Structuur en logica van de fiscale procedure kennen + betreffende artikelen;
- Reden: fiscaal recht : dynamisch gegeven (belangrijk beleidsinstrument), ook op procedurevlak; wat vandaag wordt gedoceed, kan morgen anders zijn;
- Nodig: WIB'92 + KB.WIB'92

(3) Structuur van het WIB

- Elk recht: materieel recht *versus* procedurerecht;
- Fiscaal recht:
 - titel I – VI: materieel recht
 - titel VII: procedure van aangifte tot Hof van Cassatie + EHRM + prejudiciële procedures
- Basisrecht inzake fiscaal recht:
 - Burgerlijk Recht
 - Vennootschapsrecht
 - Gerechtelijk recht
 - Strafrecht en strafvordering

(4) Structuur van de lessen

- Inleiding – methodologie;
- Aangifte;
- Onderzoek en controle;
- Bewijsmiddelen van de fiscus;
- Onrechtmatige bewijsgaring;
- Wijzigingsprocedure;
- Aanslag;
- Rechtsmiddelen (incl. K.I.);
- Invordering van de belasting;
- Voorkomen van geschillen met de fiscus
- Fiscaal strafprocesrecht, incl. preventieve en repressieve witwaswetgeving;
- Internationale vestigings- en invorderingsbijstand.

Bewijsmiddelen

(1) De aangifte: art. 339 en 339/1 WIB'92

- De aangifte wordt vermoed juist te zijn;
- Idem voor het voorstel van vereenvoudigde aangifte en van elektronische stukken die zijn ontvangen, verzonden of opgesteld in toepassing van de wetgeving op de IB'n;
- D.w.z. dat de initiële bewijslijst om aan te tonen dat de aangifte onjuist is, bij de fiscus ligt, met dien verstande:
 - Positieve elementen van de aangifte: fiscus (*cf.* pt 2 *infra* en tenzij omkering van de bewijslast);
 - Negatieve elementen (kost, aftrek, vermindering, vrijstelling): BP (*cf.* pt 2 *infra*)
- Dit zijn principes inzake bewijslastverdeling; in realiteit is er daarna sprake van een bewijsdialoog

(2) Bewijsmiddelen

a) De gemeenrechtelijke bewijsmiddelen : art. 340 WIB'92

i) Met uitzondering van de eed

ii) Met uitzondering van loutere beweringen

- Rechtspraak : Cass., 25.2.1982, FJF, 82/96

iii) P.V. opgesteld door ambtenaren van de FOD Financiën

- Bewijskracht tot het tegendeel (*cf.* BTW)

iv) Geschriften

- Alle schriftelijke documenten;
- Typevoorbeeld: de bewijskrachtige boekhouding;
- Rechtspraak (vaststaand): een boekhouding hoeft niet noodzakelijk te worden gevoerd conform de boekhoudwetgeving; om bewijskrachtig te zijn volstaat het dat ze voldoende samenhangend is, zonder leemten en controleerbaar, d.w.z. gestaafd met onderliggende bewijskrachtige stukken;
- Luik, 19.1.2001, Fisc. Koerier, 2012, 423: een boekhouding die onregelmatigheden bevat, verliest niet noodzakelijk haar bewijskracht, de onregelmatigheden moeten voldoende doorslaggevend zijn om de betrouwbaarheid van de boekhouding aan te tasten;
- Een boekhouding is splitsbaar, d.w.z. dat de fiscus uit een onbewijskrachtige boekhouding bepaalde gegevens kan weerhouden, en andere niet;

v) Akkoorden

- Individueel:
 - Vooraf: wet van 24 december 2002 (voorafgaande beslissingen in fiscale zaken);
 - Achteraf: individueel akkoord; quid waarde naar de toekomst en algemene beginselen van behoorlijk bestuur;
- Collectief, d.w.z. met de beroepsorganisatie;
- Forfait (*cf.* *infra*)

vi) Feitelijke vermoedens of vermoedens van de mens

- *Versus* wettelijke vermoedens (*iuris tantum* of *iuris et de iure*)
- Art. 1349 e.v. BW: redenering waarbij men (de fiscus; de BP, de rechter) vertrekt van een of meerdere bekende feiten om d.m.v. een logische redenering te besluiten tot een onbekend feit;
 - Toepassingsvoorwaarden:
 - Gebaseerd op een of meerdere bekende feiten;
 - Vermoedens moeten zijn:
 - “gewichtig”: zijn de vermoedens voldoende doorslaggevend om de overtuiging te vormen;
 - “bepaald”: rechtstreeks verband tussen het onbekend feit en de bekende feiten waaruit het onbekende feit wordt afgeleid;
 - “met elkaar overeenstemmen”: er moeten niet noodzakelijk meerdere vermoedens zijn, maar als er verscheidene zijn, moeten ze met elkaar in overeenstemming zijn (minste weerstand)
- Meest gebruikte bewijsmiddel;
- Zeer veel casuïstiek; het is de feitenrechter die op onaantastbare wijze de bewijswaarde beoordeelt van de vermoedens waarop hij zijn beslissing steunt. Het Hof van Cassatie zelf gaat enkel na of de rechter het begrip feitelijk vermoeden niet heeft miskend, en met name of hij uit de door hem gedane vastgestelde feiten geen gevolgtrekkingen heeft afgeleid die op grond van die feiten niet kunnen worden verantwoord. Het is daarbij evenwel niet vereist dat die vermoedens noodzakelijk uit die feiten volgen; het is voldoende dat ze eruit kunnen volgen;
- Er is sprake van een willekeurige aanslag indien de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste feiten heeft gebaseerd, of omdat zij uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid. Daarbij moet rekening gehouden worden et de gegevens die de administratie kende of kon kennen op het moment van de vestiging van de aanslag;
- Opeenstapeling van vermoedens: geoorloofd of niet? (bv. extrapolatie van omzet); Cass., 22.05.2014, TFR, 2015, nr. 471 , 950+noot); zie ook De Troyer, I, “Opeenstapeling van feitelijke vermoedens in de fiscale bewijsvoering na het Cassatiearrest van 22 mei 2014”, TFR, 2016, nr. 493, 14 e.v.; Het Hof van Cassatie herhaalt in een arrest van 17 december 2015 de principes : het is de feitenrechter die op onaantastbare wijze het bestaan vaststelt van de feiten die als uitgangspunt dienen voor de bewijslevering via vermoedens; deze feiten moeten vaststaan, d.w.z. dat zij moeten bewezen zijn; maar dit bewijs kan zelf het resultaat zijn van een bewijsvoering door vermoedens;
- Toepassing van winstpercentages afkomstig uit de forfaitaire grondslag van aanslag;
- Gegevens uit de zwarte boekhouding van derden: zijn te verifiëren gegevens die door objectieve feiten moeten worden bevestigd;
- Antwerpen, 12.1.2013; www.monkey.be : gegevens uit de officiële boekhouding van derden: de boekhouding van een derde kan enkel tegen een BP worden ingeroepen wanneer er geen reden is om te twijfelen aan de juistheid en de ernst ervan, gelet op de bevestiging en de ondersteuning door andere gegevens die allemaal in dezelfde richting wijzen;
- Rb. Antwerpen, 16.3.2011, Fiscoloog, 2011, nr. 1269,10: de ontvangst van een commissieloon door een natuurlijk persoon wordt niet bewezen door een fiche 281.50 die eenzijdig werd opgemaakt door een vennootschap, eenzijdige verklaringen van de verantwoordelijke van een vennootschap, en de eenzijdige boekhouding van de vennootschap. Dit zijn geen vaststaande gegevens waarop een vermoeden kan worden gesteund. De administratie moet deze elementen eerst naar hun juistheid controleren en zij kunnen pas tegen de BP worden ingeroepen wanneer

er voldoende aanwijzingen zijn dat er geen reden is om aan de juistheid en de ernst ervan te twijfelen;

b) De specifieke fiscale bewijsmiddelen

- i) De taxatie d.m.v. tekenen en indiciën of de indiciaire taxatie: art. 341 WIB'92;
- Wettelijk vermoeden, met mogelijkheid tot tegenbewijs door de BP;
 - Toepassingsvoorwaarde: uit een onderzoek blijkt dat de aangegeven inkomsten niet in overeenstemming zijn met de uitgaven, d.w.z. dat daaruit een 'hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten';
 - In dit geval wordt het belastbaar inkomen bepaald aan de hand van een vermogensbalans, waarbij het bevonden vermogensaccres (het negatief saldo tussen inkomsten en uitgaven) geacht wordt het belastbaar inkomen te zijn van het gecontroleerd tijdvak;
 - De BP kan dit weerleggen, door aan te tonen dat ofwel bepaalde uitgaven niet zijn gebeurd of niet zijn bewezen, ofwel dat het tekort wordt weerlegd door niet-belastbare of reeds belaste inkomsten, ofwel inkomsten uit een vorig jaar;
 - Wanneer dit tegenbewijs van de BP echter betrekking heeft op verkopen van roerende waarden of andere financiële instrumenten die hij zich als belegging heeft aangeschaft, dan hebben de ingeroepen aan- of verkoopsborderellen of –documenten slechts bewijskracht t.o.v. de administratie indien ze de vermelding “op naam” dragen en zijn opgesteld ten name van de BP of van de personen van wie hij de rechthebbende is;
 - Rechtspraak:
 - Antwerpen, 17.12.2002, FJF, 2003/81, Brussel, 20.9.2002, JDF, 2004, 30: de tekenen en indiciën mogen zelf niet steunen op een louter vermoeden of een loutere mogelijkheid. Zij onderstellen noodzakelijkerwijs het voorafgaande bewijs van vaststaande feiten en concrete elementen;
 - Cass., 14.3.1957, PAS., 1957, I, 838; Antwerpen, 24.3.1992, FJF, 93/43: i.t.t. het bewijs o.g.v. art. 342 WIB'92 mag art. 341 WIB'92 worden aangewend zonder dat vooraf de onregelmatigheid van de boekhouding van de BP dient te worden vastgesteld;
 - Cass., 4.1.2007, www.cass.be : uit de artikelen 315 en 316 volgt dat de fiscus alle inlichtingen met het oog op de fiscale toestand van de BP mag vragen, zelfs als die betrekking hebben op zijn privé-leven;
 - Luik, 20.3.2002, FJF, 2002/162; Gent, 15.12.2004, FJF, 2006/23; Antwerpen, 20.5.2008, *Fiscoloog*, nr. 1228, 1: het feit dat de administratie een indiciaire taxatie mag vestigen o.g.v. die inlichtingen neemt evenwel niet weg dat zij in principe de bewijslast draagt en dat deze vraag om inlichtingen een zekere voorkennis veronderstelt vooraleer men een inlichting kan vragen;
 - Cass., 22.10.2004, www.cass.be : indien de administratie het d.m.v. tekenen en indiciën bepaalde inkomen als een beroepsinkomen wenst te belasten, dan dient zij te bewijzen dat dit BI zijn middels de haar ter beschikking staande bewijsmiddelen, zoniet gaat het om een belastbaar inkomen van onbepaalde oorsprong; tenzij de BP aantoont dat de inkomsten van onbepaalde oorsprong niet dienen te worden samengevoegd met de andere belastbare inkomsten, zullen deze inkomsten globaal belastbaar zijn; zie ook Brussel, 13 september 2017, n° 2009/AR/732, niet gepubliceerd : “Het wettelijk vermoeden (van artikel 341 WIB '92) houdt in dat de administratie bij de bepaling van de belastbare grondslag noch de afkomst, noch de aard van de bezittingen op grond waarvan een indiciaire taxatie verantwoord is, dient aan te tonen en bijgevolg de bezittingen niet dient onder te brengen in een van de in artikel 6 van het wetboek bedoelde inkomstencategorieën. De verborgen

- inkomsten worden geacht van onbepaalde oorsprong te zijn en bijgevolg belastbaar volgens het gewone stelsel van aanslag tegen het progressief tarief per schijf (cfr en vgl Cass., 21 november 2014, AR F.13.0099.N, ARR. CASS., 2014, n° 11, 2681, concl. D. Thijs)”;
- Het feit van een indiciair tekort impliceert dat de aangifte onjuist is; dit loutere feit vermag evenwel geen opzet te bewijzen;
 - Het vereiste tegenbewijs vereist niet dat de BP bewijst welke bepaalde uitgave gedaan werd met welk inkomen;
 - Cass., 20 maart 2014, www.cass.be : de toename van een tegoed in rekening-courant kan worden gekwalificeerd als een vermogensaanwinst. Het is aan de BP om, in het kader van het mogelijk tegenbewijs, aan te tonen dat deze vermogensaanwinst niet is opgebouwd uit in het betreffende tijdvak bekomen belastbare inkomsten;
 - Rechtspraak inzake de raming van het levensonderhoud : cfr. Rosoux, P., “L’évaluation des dépenses de ménage : le maillon faible des décomptes indiciaires”, RGCF, 2002, n° 2, p. 15 ;
 - De cumul van de inkomstenbepaling o.g.v. feitelijke vermoedens (1° supplementaire aanslag) en daarna o.g.v. een indiciaire taxatie (2° supplementaire aanslag) is willekeurig;
 - Bergen, 17.1.2013, JLMB, 2013, 32, 1666: wanneer de BP zich beroept op de vruchten van eerder gespaarde gelden om de indiciaire tekorten in zijn hoofde te rechtvaardigen, moet hij aan de hand van controleerbare stukken aantonen dat hij op 1 januari van het belastbaar tijdperk waarop de indiciaire balans betrekking heeft, over de geldmiddelen beschikte om uitgaven te dekken; tevens moet hij het bewijs leveren van de afname van deze sommen in deze periode.

ii) De taxatie d.m.v. vergelijking en afgeleiden: art. 342 WIB’92

- De eigenlijke vergelijking met soortgelijke belastingplichtigen
 - Voorwaarde is dat de administratie aantoonbaar dat er geen bewijskrachtige gegevens voorhanden zijn (Cass., 7.1.1993, FJF, 1993/92);
 - Enkel voor winsten en baten;
 - Vergelijking met de normale winst of baten van ten minste 3 soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen;
 - Zo goed als niet meer toegepast (bewijs soortgelijkheid door de fiscus is zeer moeilijk).
- Forfaitaire grondslagen van aanslag
 - Vastgesteld door de administratie in overleg met de betrokken beroepsgroepering;
 - Voor max. 3 opeenvolgende aanslagjaren;
 - De BP kan toepassing maken van ‘zijn’ forfait, tenzij de administratie kan bewijzen dat zijn werkelijke winst “aanzienlijk” hoger is dan de winst volgens het forfait;
 - Cass., 23.10.1956, PAS, 1957, I, 181: indien een BP beweert dat hij zich in uitzonderlijk ongunstige exploitatievoorwaarden bevindt, moet hij dat aantonen op basis van positieve en controleerbare gegevens. Zoniet bestaat er geen reden om voor hem af te wijken van de forfaitaire grondslag van aanslag.
- Collectieve akkoorden i.v.m. beroepskosten
 - De administratie kan, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren;
 - Zie COMIB’92, nr. 342
- Forfaitaire minimumwinsten voor vreemde firma’s

- De Koning bepaalt, met inachtneming van de in artikel 342, §1, 1° lid, vermelde gegevens (aangewend kapitaal, omzet,...) het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van vreemde firma's die in België werkzaam zijn;
 - Art. 182 KBWIB '92;
 - HvJ, 22.3.2007, C-383/05: het feit dat deze bepaling alleen van toepassing is op buitenlandse firma's, is in strijd met het discriminatieverbod van art. 43 EG-Verdrag.
- Forfaitaire minimumwinst voor (Belgische) ondernemingen en vrije beroepen
 - N.a.v. de zaak van het HvJ werd artikel 342 WIB'92 aangevuld met een §3 waardoor ook binnenlandse ondernemingen en beoefenaars van vrije beroepen belast kunnen worden op (dezelfde) forfaitaire minimum belastbare basis, maar enkel igv niet-aangifte of laattijdige aangifte;
 - Art. 182 KB. WIB'92;
 - Parl. St., Kamer, 31 mei 2005, DOC 1820/OO1, 30-31 : uit de voorbereidende werken blijkt dat artikel 342 WIB '92 kadert binnen de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352bis WIB '92, waarbij ze er slechts op gericht is de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. Op die wijze behoudt de belastingplichtige die bij toepassing van die minimumwinsten of –baten is getaxeerd bij niet naleving van zijn fiscale verplichtingen inzake de aangifte, het geheel van rechten dat is bepaald in die procedure, inzonderheid het recht om, overeenkomstig artikel 352, 1° lid WIB '92, het bewijs te leveren van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten. De regeling maakt deel uit van het wettelijk vermoeden van artikel 342 WIB '92, maar enkel voor BP'n die geen aangifte hebben ingediend of die het laattijdig hebben gedaan. De vastgestelde minima vormen een wettelijk vermoeden bij vergelijking maar dan niet alleen met 3 soortgelijke BP'n, maar met een ganse sector of groep van BP'n;
 - Antwerpen, 5.2.2013, FJF, 2013/280: het betreft een wettelijk en weerlegbaar vermoeden t.v.v. de administratie; de BP kan bewijzen dat de belastbare grondslag niet overeenstemt met het minimum. Wel mag een uit vorige aanslagjaren overgedragen verlies in mindering worden gebracht van de forfaitaire minimumwinst; de verrekening van vorige verliezen vindt immers pas plaats nadat de belastbare winst werd vastgesteld (zie ook Gent, 15.1.2013, TFR, 2013, 443, 515).

iii) Simulatie of veinzing: art. 1320 ev. Bw. (toepassing bewijs dmv vermoedens)

- Begrip:
 - Begrip afkomstig uit het burgerlijk recht, art. 1321 BW: tegenbrieven kunnen enkel tussen contracterende partijen gevolg hebben; zij werken niet tegen derden:
 - Absolute versus relatieve veinzing;
 - Zgn. "*mensonge concerté*";
 - Cass. , 5.3.1999, TFR, 1993, nr. 169, 616 (verkeerd aangeduid als "Antwerpen"): partijen hadden niet iets anders voorgewend, dan wat er in realiteit was overeengekomen, en dus was er geen simulatie, ondanks het feit dat een wet van openbare orde was geschonden ter ontwijking van belastingen;
 - Het gevolg van de schending van de wet van openbare orde is de niet-tegenstelbaarheid van de verrichting; igv veinzing is de sanctie ook de niet-tegenstelbaarheid van de voorgewende akte, en wel omdat de fiscus in de fase van de vestiging geen derde is in de zin van art. 1321 BW en zich dus niet mag beroepen op de openlijke overeenkomst (aangezien dit onvereenigbaar is met het principe dat de belasting enkel de werkelijkheid treft);

- LW: igv gewone schending van de wet van openbare orde blijft de nietigheid gedekt (ook tgo de fiscus), totdat de rechter de nietigheid heeft uitgesproken (tenzij de wet zelf een bepaald gevolg hecht aan een nietige handeling)
- Bewijs:
 - De bewijslast rust bij de fiscus, die moet bewijzen dat, en welke de andere werkelijkheid is dan de voorgewende; dit bewijs wordt geleverd dmv feitelijke vermoedens, bijv. gesteund op het feit dat partijen zich niet gedragen naar de voorgewende akte (i.e. niet alle gevolgen daarvan dragen), of nog omdat ze de wet hebben geschonden maar dan op voorwaarde dat de geschonden wet een essentiële, en niet slechts een relatieve draagwijdte heeft voor de verrichting, maar eventueel ook zonder dat de wet werd geschonden of als partijen alle gevolgen hebben gedragen (vgl Cass., 6.6.1961, PAS, I, 1082: het Hof definieert simulatie op negatieve wijze, en wel igv wetsschending of niet respecteren van de gevolgen: “(...) *Il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu’elles leur donnent n’est pas la plus normale*”).
 - Bv. fictieve facturen: met 2 partijen <> alleen: niet tegenstelbaar vs art. 49 WIB’92;
 - Link naar fiscale fraude: quid opzet?;
- Nuancering: de fiscus kan het bewijs van de simulatie evenwel niet vinden in het feit dat de voorgewende (juridische) realiteit niet overeenstemt met de economische realiteit: er is geen algemeen beginsel volgens hetwelk er met een bedrijfseconomische werkelijkheid zou moeten rekening gehouden worden, die anders is dan de juridische werkelijkheid (Cass., 27.1.1987, FJF, 1987/68; Cass., 29.1.1988, FJF, 1988/73; Cass., 22.3.1990, ARR.CASS, 1989-1990,440); derhalve blijft de keuze voor de minst belaste weg mogelijk, en houdt deze in se geen veinzing in, derhalve tegenstelbaar;
- Tenzij: toepassing van de AAMB (cfr: infra). Er is derhalve bij toepassing van de AAMB
 - Geen wetsovertreding;
 - Geen veinzing, aangezien partijen (een) overeenkomst(en) niet te niet doen dmv een tegenbrief, maar omdat ze een niet-gesimuleerde overeenkomst aangaan met de loutere of overwegende bedoeling de fiscale wet te ontwijken.

iv) De algemene antimisbruikbepaling (AAMB): art. 344 § 1 WIB’92

- Een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengen, kan niet aan de administratie worden tegengeworpen, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 WIB’92 bedoelde bewijsmiddelen (cfr. supra) aantoont dat er sprake is van ‘fiscaal misbruik’;
- Er is sprake van fiscaal misbruik, ofwel
 - Als de BP middels de door hem gestelde rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen een verrichting tot stand brengt waarbij hij zich in strijd met de doelstelling van een bepaling van het WIB of de uitvoeringsbesluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst;
 - Als de BP een verrichting tot stand brengt waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van het WIB of de uitvoeringsbesluiten en de toekenning van dat voordeel in strijd is met de doelstellingen van die bepaling;
 - En dit gebeurt met de bedoeling de belasting te ontwijken;

- D.w.z. als de BP zich d.m.v. een volstrekt artificiële constructie in een toestand ‘wringt’, die zodanig de door de wet voorziene belastbare toestand benadert, dat men de doelstelling van de wetgever zou miskennen als men de artificiële toestand niet op dezelfde manier zou belasten als de door de wet voorziene toestand;
- Fiscus moet bewijzen (objectief element, niet het subjectief element);
- Derhalve: belang van de doelstelling van de wetgever en van het principe “in dubio contra fiscum”; geen algemene doelstelling;
- Itt tot de vorige AAMB, waarbij de kwalificatie niet tegenstelbaar was, is nu de rechtshandeling zelf niet tegenstelbaar;
- De BP kan het tegenbewijs leveren, door aan te tonen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van IB’n;
- Slaagt de BP niet in dat tegenbewijs, dan wordt de belastbare grondslag en belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting wordt onderworpen aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet alsof het misbruik niet had plaatsgevonden (overeenkomstig de ‘gefrustreerde’ wet)
- Besluit: art. 344 § 1 WIB’92 verhindert niet dat de BP bij het verwezenlijken van een niet-fiscaal doel, fiscaal de meeste gunstige weg kiest;
- Toepassing van de wet in de tijd? (art. 169 programmawet van 29.3.2012);
- GWH, 30.10.2013, nr. 141/2013:
 - Deze AAMB is een procedureregel m.b.t. de bewijsvoering in het kader van de feitelijke vaststelling van de belastbare grondslag, en raakt niet aan de belastbare grondslag op zich, noch aan de aanslagvoet;
 - Om als fiscaal misbruik te worden aangemerkt, moet de verrichting uitsluitend zijn gemotiveerd door de zorg de belasting te ontwijken, of moet deze fiscale inspiratie dermate essentieel zijn dat de eventuele andere doelstellingen van de verrichting als verwaarloosbaar of zuiver kunstmatig moeten worden beschouwd, en dit niet alleen op economisch vlak, maar ook gelet op andere, met name persoonlijke of familiale relevante overwegingen;
- Ondanks het feit dat het over een bewijsmiddel gaat: toch mogelijkheid voor een voorafgaande beslissing ivm subjectief element van het fiscaal misbruik;
- Bijv. : Gent, 1 oktober 2019, n° 2018/AR/925, niet gepubl., inzake herkwalificatie van een kapitaalvermindering in een dividenduitkering : “het komt allereerst aan de administratie toe om aan te tonen dat de BP een rechtshandeling, of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, heeft gekozen die in tegenspraak is met de doelstellingen van een duidelijke geïdentificeerde fiscale bepaling en waarvan het doorslaggevende, zo niet exclusieve, motief erin bestaat belastingen te ontwijken. De bewijs moet worden geleverd aan de hand van vermoedens of andere in artikel 340 WIB ’92 bedoelde bewijsmiddelen. (...) Bovendien dient het aldus beschreven gevolg van de verrichting in strijd te zijn met de doelstellingen die met de betrokken fiscale bepaling worden nagestreefd, en niet alleen maar vreemd te zijn aan dergelijke doelstellingen (zie overweging B.21.1 van arrest GWH, 30 oktober 2013). De strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling kan enkel worden vastgesteld door de administratie wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de wet en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht moet de administratie rekening houden met, onder meer, de algemene context van de relevante fiscale wetgeving, de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van de fiscale bepaling waarvan zij het misbruik aanvoert alsook met het eventueel bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan (zie overweging B.21.2 van voornoemd arrest). (...) De administratie stelt dat het

de bedoeling was van de wetgever om enkel die terugbetalingen van gestort kapitaal uitgevoerd overeenkomstig het wetboek van de vennootschappen vrij te stellen die niet worden gecompenseerd met (of in het eigen vermogen vervangen door) gereserveerde winsten (m.a.w. enkel deze terugbetalingen van gestort kapitaal vrij te stellen die economisch niet afkomstig zijn van door de vennootschap gerealiseerde winsten), en enkel die terugbetalingen van gestort kapitaal uitgevoerd overeenkomstig het wetboek van de vennootschappen vrij te stellen die uitzonderlijk worden doorgevoerd. Volgens de administratie is het nooit de bedoeling geweest van de wetgever om een belastingvrijstelling te verlenen bij een kapitaalvermindering die onmiddellijk gecompenseerd wordt door een incorporatie van reserves en slechts een herschikking van het eigen vermogen betracht. Deze vermeende bedoeling van de wetgever wordt evenwel niet aangetoond. (...) De appellante heeft zich m.a.w. met toestemming van de wetgever buiten het toepassingsgebied van artikel 18, eerste lid, 1° WIB '92 geplaatst door gebruik te maken van de (vrijstellings-)mogelijkheid voorzien in artikel 18, eerste lid, 2° WIB '92 De administratie voegt voorwaarden aan artikel 18, eerste lid, 2° WIB '92 toe door enkel die terugbetalingen als belastingvrij te aanvaarden die niet worden gecompenseerd met gereserveerde winsten van het boekjaar en die economisch niet afkomstig zijn uit gerealiseerde winsten.”

v) Specifieke antimisbruikbepaling van artikel 344 § 2 WIB'92

- Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de verkoop, de cessie of de inbreng van aandelen, obligaties, schuldvorderingen of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindingsoctrooien, fabricatieprocédés, fabrieks- of handelsmerken, of alle andere soortgelijke rechten of geldsommen, aan een in art. 227 vermelde belastingplichtige die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar hij is gevestigd, niet aan een IB is onderworpen dan die waaraan soortgelijke inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de BP bewijst dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, ofwel dat hij voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk welke zonder die verrichting bestaan, als normaal kan worden aangemerkt;
- Cass., 18.12.1962, JDPFF, 1963, 278: de toepassing van dit artikel heeft niet tot gevolg dat de geviseerde handeling als nietig moet worden beschouwd; de bepaling heeft enkel tot doel om de activa, die het voorwerp van een geviseerde handeling hebben uitgemaakt, op fictieve wijze in het vermogen te houden van de BP die de handeling heeft gesteld. Als gevolg van deze fictie blijven de inkomsten van deze activa belastbaar in hoofde van de BP ook al heeft hij ze niet effectief geïnd. Dit artikel houdt bijgevolg geen wettelijk vermoeden van simulatie in, maar enkel een fictie; zie ook Antwerpen, 17 juni 2003, TFR, 2004/8; Rb. Antwerpen, 18 oktober 2017, n° 16/3712/A, niet gepubliceerd : artikel 344, §2 WIB '92 heeft geen betrekking op simulatie en houdt ook geen vermoeden van simulatie in;
- Derhalve is er ook geen sprake van fraude;
 - Vergelijk: Kaaimantaks
 - Art. 344/1 WIB 92 : Een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen van een in artikel 2, §1, 13, b bedoelde juridische constructie kan niet worden tegengeworpen aan de administratie in het kader van de toepassing van de artikelen 5/1 en 220/1 in hoofde van de in artikel 2, §1, 14°, bedoelde oprichters van de juridische constructie of, in voorkomend geval, van de in artikel 2, §1, 14°/1, bedoelde derde begunstigde van de juridische constructie;

- Elke wijziging aan de oprichtingsakte van een in artikel 2, §1, 13°, b), bedoelde juridische constructie bedoeld in artikel 2, §1, 13, a), teneinde aan de belastingheffing omschreven in artikel 18, 2^oter b°, te ontsnappen, kan evenmin worden tegengeworpen aan de administratie.