

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

30 maart 2026

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen 1992
tot aanpassing
van de algemene antimisbruikbepaling
in navolging
van de Europese anti-ontwijkingsrichtlijn**

**Advies van de Raad van State
Nr. 78.852/3 van 12 maart 2026**

Zie:

Doc 56 **1166/ (2025/2026)**:
001: Wetsvoorstel van de heer Tas.

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

30 mars 2026

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en vue d'adapter
la disposition générale anti-abus
dans le prolongement
de la directive européenne
sur la lutte contre l'évasion fiscale**

**Avis du Conseil d'État
N° 78.852/3 du 12 mars 2026**

Voir:

Doc 56 **1166/ (2025/2026)**:
001: Proposition de loi de M. Tas.

03422

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
PS	: Parti Socialiste
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Les Engagés	: Les Engagés
Vooruit	: Vooruit
cd&v	: Christen-Democratisch en Vlaams
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
Anders.	: Anders.
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
ONAFH/INDÉP	: Onafhankelijk-Indépendant

Afkorting bij de nummering van de publicaties:		Abréviations dans la numérotation des publications:	
DOC 56 0000/000	Parlementair document van de 56 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 56 0000/000	Document de la 56 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi
QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA	Questions et Réponses écrites
CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag	CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral
CRABV	Beknopt Verslag	CRABV	Compte Rendu Analytique
CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)	CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN	Plenum	PLEN	Séance plénière
COM	Commissievergadering	COM	Réunion de commission
MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)	MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
NR. 78.852/3 VAN 12 MAART 2026**

Op 29 januari 2026 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 tot aanpassing van de algemene antimisbruikbepaling in navolging van de Europese anti-ontwijkingsrichtlijn' (*Parl. St. Kamer 2025-26*, nr. 56-1166/1).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 24 februari 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 maart 2026.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe de algemene antimisbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) aan te passen aan de algemene antimisbruikbepaling vervat in artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 'tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt' (artikel 2 van het wetsvoorstel).²

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² Het betreft de zogenaamde *Anti-Tax Avoidance Directive*, kortweg "ATAD".

**AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 78.852/3 DU 12 MARS 2026**

Le 29 janvier 2026, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'adapter la disposition générale anti-abus dans le prolongement de la directive européenne sur la lutte contre l'évasion fiscale' (*Doc. parl., Chambre, 2025-2026*, n° 56-1166/1).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 24 février 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 12 mars 2026.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'adapter la disposition générale anti-abus inscrite à l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) à la clause anti-abus générale inscrite à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 'établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur' (article 2 de la proposition de loi)².

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par "fondement juridique" la conformité aux normes supérieures.

² Il s'agit de la directive dite *Anti-Tax Avoidance Directive*, en abrégé "ATAD".

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Draagwijdte van de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling

3.1. Blijkens de toelichting bij het wetsvoorstel wil de indiener ervan “bijdragen tot een volledige en rigoureuze omzetting van ATAD, meer bepaald met betrekking tot de algemene antimisbruikbepaling, zodat internationale belastingontwijking maximaal wordt ingedijkt, wat zowel vanuit budgettaire als billijkheidsoverwegingen wenselijk is. De onvolledige omzetting van de *General Anti Abuse Rule* (GAAR) uit de ATAD-richtlijn heeft bovendien geleid tot interpretatieproblemen in de praktijk”. Aldus wenst de indiener van het wetsvoorstel de draagwijdte van de algemene antimisbruikbepaling, thans vervat in artikel 344, § 1, van het WIB 92, te verruimen.

3.2. De algemene antimisbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, van het WIB 92 luidt thans 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 andere in artikel 340 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoonde 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.”

Artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 luidt als volgt:

“1. Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Portée de la disposition générale anti-abus proposée

3.1. Selon les développements de la proposition de loi, l’auteur de celle-ci vise “une transposition intégrale et rigoureuse de la directive ATAD, plus particulièrement en ce qui concerne la disposition générale anti-abus, de manière à endiguer au maximum l’évasion fiscale internationale, ce qui est souhaitable tant pour des considérations budgétaires que du point de vue de l’équité. En outre, la transposition incomplète de la clause anti-abus générale (*General Anti Abuse Rule* ou GAAR) prévue dans la directive ATAD a entraîné des problèmes d’interprétation dans la pratique”. L’auteur de la proposition de loi souhaite ainsi élargir la portée de la disposition générale anti-abus, actuellement inscrite à l’article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

3.2. La disposition générale anti-abus inscrite à l’article 344, § 1^{er}, du CIR 92, s’énonce actuellement comme suit:

“N’est pas opposable à l’administration, l’acte juridique ni l’ensemble d’actes juridiques réalisant une même opération lorsque l’administration démontre par présomptions ou par d’autres moyens de preuve visés à l’article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu’il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l’acte juridique ou l’ensemble d’actes juridiques qu’il a posé, l’une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d’une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d’application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l’octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l’obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d’actes juridiques se justifie par d’autres motifs que la volonté d’éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l’impôt sont rétablis en manière telle que l’opération est soumise à un prélèvement conforme à l’objectif de la loi, comme si l’abus n’avait pas eu lieu”.

L’article 6 de la directive (UE) 2016/1164 s’énonce comme suit:

“1. Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une

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

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

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

Het voorgestelde artikel 344, § 1, van het WIB 92 (artikel 2 van het wetsvoorstel) luidt als volgt:

“Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, een constructie of een reeks van constructies waarvan de administratie, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, heeft aangetoond, tenzij bewijs van het tegendeel, dat deze constructie of reeks van constructies kunstmatig is en is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel, te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

Indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan worden de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van het toepasselijke belastingrecht wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.”

4. De vraag rijst of de beoogde ruimere draagwijdte van de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling in overeenstemming is met het grondwettelijke fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel, mede gelet op de draagwijdte van artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164.

4.1. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

Volgens het Grondwettelijk Hof vereist het fiscale legaliteitsbeginsel daarnaast dat de wet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat waaruit kan worden afgeleid wie belastingplichtig is en voor welk bedrag. Aan het vereiste dat

série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

2. Aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

3. Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national”.

L'article 344, § 1^{er}, proposé, du CIR 92 (article 2 de la proposition de loi) s'énonce comme suit:

“N'est pas opposable à l'administration, une construction ou une série de constructions dont l'administration, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, a démontré, sauf preuve contraire, que cette construction ou série de constructions n'est pas authentique et est mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal qui compromet l'objectif ou l'application du droit fiscal pertinent.

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, toute construction ou série de constructions est considérée comme non authentique lorsqu'elle n'est pas mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif du droit fiscal applicable, comme si l'abus n'avait pas eu lieu”.

4. La question se pose de savoir si la portée plus large visée de la disposition générale anti-abus proposée est conforme aux principes constitutionnels de légalité et d'égalité en matière fiscale, compte tenu notamment de la portée de l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164.

4.1. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Selon la Cour constitutionnelle, le principe de légalité en matière fiscale exige par ailleurs que la loi contienne des critères précis, non équivoques et clairs desquels il peut être déduit qui est redevable de l'impôt et pour quel montant. La

belastingen en belastingvrijstellingen duidelijk moeten worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten of hij al dan niet belastingplichtig is en voor welk bedrag.³

4.2. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁴ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Het Grondwettelijk Hof kent de fiscale wetgever daarbij een ruime beoordelingsvrijheid toe. Zo overweegt het Hof:

“In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.”⁵

4.3. Zoals ook het voormelde artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 zelf aangeeft, is de draagwijdte van de erin vervatte algemene antimisbruikbepaling beperkt tot de vennootschapsbelasting:

“Er moeten regels worden vastgesteld om het gemiddelde niveau van bescherming tegen agressieve fiscale planning op de interne markt te verhogen. Aangezien deze regels in 28 verschillende vennootschapsbelastingstelsels moeten worden ingepast, moeten zij beperkt blijven tot algemene bepalingen en moet de uitvoering ervan worden overgelaten aan de lidstaten; zij verkeren immers in een betere positie om de specifieke elementen van die regels zodanig vorm te geven dat ze optimaal bij hun vennootschapsbelastingstelsel

³ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, B.3.2.

⁴ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

⁵ Zie GwH 13 maart 2025, nr. 42/2025, B.5.

condition selon laquelle les impôts et exemptions d'impôts doivent être clairement définis par la loi est remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, s'il est ou non redevable et pour quel montant³.

4.2. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé⁴. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

La Cour constitutionnelle accorde à cet égard un pouvoir d'appréciation étendu au législateur fiscal. Elle considère ainsi ce qui suit:

“En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables”⁵.

4.3. Comme l'indique également l'article 6, précité, de la directive (UE) 2016/1164 même, la portée de la disposition générale anti-abus qu'il contient est limitée à l'impôt des sociétés:

“Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. Étant donné que ces règles devraient s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière la mieux adaptée à leur système d'imposition des

³ C.C., 14 mars 2024, n° 30/2024, B.3.2.

⁴ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple: C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

⁵ Voir C.C., 13 mars 2025, n° 42/2025, B.5.

aansluiten. Dit doel kan worden bereikt door voor de nationale vennootschapsbelastingstelsels in de Unie een minimumniveau van bescherming tegen belastingontwijkingspraktijken te creëren.”⁶

Aldus wordt bij richtlijn (EU) 2016/1164 gestreefd naar een minimumniveau van bescherming in de vennootschapsbelasting. De voorgestelde algemene antimisbruikbepaling maakt daarentegen zonder verdere specificering, deel uit van hoofdstuk IV ('Bewijsmiddelen van de administratie') van titel VII ('Vestiging en inning van de belastingen') van het WIB 92, en is dus niet alleen van toepassing op de vennootschapsbelasting.

1. Een constructie of een reeks van constructies

5. De algemene antimisbruikbepaling vervat in het voorgestelde artikel 344, § 1, van het WIB 92 sluit voor de terminologie nauw aan bij artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 (artikel 2 van het wetsvoorstel). Zo wordt verwezen naar “een constructie of een reeks van constructies”.⁷ Naar luid van artikel 6, lid 1, van die richtlijn kan een constructie uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan. Die laatste verduidelijking wordt niet overgenomen in de voorgestelde bepaling. Een definitie van de term “constructie” geeft de richtlijn niet; de voorgestelde bepaling evenmin.

5.1. In het thans geldende artikel 344, § 1, van het WIB 92 wordt verwezen naar de termen “de rechtshandeling” en “het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt”. Ook de specifieke antimisbruikbepaling vervat in artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, van het WIB 92⁸, die een omzetting is van artikel 1 van richtlijn (EU) 2015/121⁹, verwijst niet naar de in die richtlijn gehanteerde terminologie van “constructie of een reeks van constructies”, maar naar de termen “een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen”. In advies 59.659/1/V van 29 juli 2016 is de Raad van State nagegaan of het verantwoord was om af te wijken van de terminologie van die richtlijn. De Raad besloot dat de door de wetgever gemaakte keuze kon worden aanvaard, om

sociétés. Cet objectif pourrait être atteint en instaurant dans toute l'Union un niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés contre les pratiques d'évasion fiscale”⁶.

La directive (UE) 2016/1164 vise ainsi un niveau minimal de protection en ce qui concerne l'impôt des sociétés. Par contre, la disposition générale anti-abus proposée fait partie, sans autre spécification, du chapitre IV ('Moyens de preuve de l'administration') du titre VII ('Établissement et perception des impôts') du CIR 92, et ne s'applique donc pas uniquement à l'impôt des sociétés.

1. Une construction ou une série de constructions

5. Le texte de la disposition générale anti-abus à l'article 344, § 1^{er}, proposé, du CIR 92 (article 2 de la proposition de loi) s'aligne étroitement, pour ce qui est de la terminologie, sur l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164. Il est ainsi fait référence à “une construction ou une série de constructions”⁷. Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, de cette directive, un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Cette dernière précision n'est pas reproduite dans la disposition proposée. La directive ne donne pas de définition du terme “constructie”/“montage”; la disposition proposée ne donne pas non plus de définition du terme “constructie”/“construction”.

5.1. L'article 344, § 1^{er}, actuellement en vigueur, du CIR 92 fait référence aux termes “l'acte juridique” et “l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération”. La disposition anti-abus spécifique, contenue à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7°, du CIR 92⁸, qui transpose l'article 1^{er} de la directive (UE) 2015/121⁹, ne fait pas non plus référence à la terminologie utilisée dans cette directive, à savoir “un montage ou [...] une série de montages”, mais aux termes “un acte juridique ou [...] un ensemble d'actes juridiques”. Dans l'avis 59.659/1/V du 29 juillet 2016, le Conseil d'État a examiné s'il était justifié de déroger à la terminologie de cette directive. Le Conseil d'État a conclu que le choix opéré par le législateur pouvait être admis, afin d'éviter toute confusion avec l'article 2, § 1^{er}, 13°, du CIR 92,

⁶ Richtlijn (EU) 2016/1164, overweging 3.

⁷ De Franse tekst van het voorstel hanteert de termen “une construction ou une série de constructions”, terwijl de Franse tekst van de richtlijn de termen “un montage ou une série de montages” hanteert. Bevraagd over dit verschil in terminologie, antwoordde de gemachtigde dat het de bedoeling is om de terminologie van de Nederlandse en Franse tekst van het voorstel zo goed mogelijk op elkaar af te stemmen, maar dat het niet de bedoeling is om met de term “construction” af te wijken van de betekenis van de term “montage” zoals gebruikt in de richtlijn. De termen “montage” en “construction” zijn bijgevolg bedoeld als inwisselbaar.

⁸ Ingevoegd bij artikel 3 van de wet van 1 december 2016 ‘houdende fiscale bepalingen’.

⁹ Richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’. Dit is de zogenaamde “Parent-Subsidiary Directive” (PSD) of “Moeder-dochterrichtlijn”.

⁶ Directive (UE) 2016/1164, considérant 3.

⁷ Le texte français de la proposition utilise les termes “une construction ou une série de constructions”, tandis que le texte français de la directive utilise les termes “un montage ou une série de montages”. Interrogé sur cette différence de terminologie, le délégué a répondu que l'intention était d'harmoniser autant que possible la terminologie des textes néerlandais et français de la proposition entre eux, mais que l'intention n'était pas de s'écarter, avec le terme “construction”, de la signification du terme “montage” tel qu'il est employé dans la directive. Les termes “montage” et “construction” sont donc considérés comme interchangeables.

⁸ Inséré par l'article 3 de la loi du 1^{er} décembre 2016 ‘portant des dispositions fiscales’.

⁹ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 ‘modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents’. Il s'agit de la directive dénommée “Parent-Subsidiary Directive” (PSD) ou “directive mères-filiales”.

verwarring te voorkomen met het bepaalde in artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 92, waarin de term “juridische constructie” wordt gedefinieerd in het licht van de zogenaamde kaaimantaks.¹⁰

5.2. Zoals reeds is uiteengezet in opmerking 3.1, wil de indiener van het voorliggende wetsvoorstel bijdragen tot een volledige en rigoureuze omzetting van richtlijn (EU) 2016/1164 en lijkt hij daarom met de termen “constructie” en “een reeks van constructies” niet te willen afwijken van de terminologie van die richtlijn. Als vuistregel kan het best zo nauw mogelijk worden aangesloten bij de tekst van de richtlijn.¹¹ Alleen rijst hier de vraag wat de draagwijdte is van de termen “constructie” en “een reeks van constructies”, en of die terminologie wel werkzaam is, gelet op het grondwettelijke fiscale legaliteitsbeginsel en het ruimere toepassingsgebied van het wetsvoorstel dan de vennootschapsbelasting alleen.¹² Een omzetting moet immers harmonieus passen in de interne Belgische rechtsorde, ook op het vlak van de terminologie.¹³

5.2.1. In de rechtsleer wordt verwezen naar de volgende betekenis van de term “constructie”, zoals bedoeld in artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164:

“The BE GAAR applies to legal acts (contracts, unilateral legal acts, etc.). Article 6 ATAD applies to ‘arrangements’. Article 6 ATAD does not define ‘arrangement’, but the word can be traced back, via the anti-abuse clause inserted one year earlier in the PSD, to the 2012 Recommendation of the Commission on Aggressive Tax Planning. In its para. 4.3, the recommendation defines an ‘arrangement’ as ‘any transaction, scheme, action, operation, agreement, grant, understanding, promise, undertaking or event’.”¹⁴

¹⁰ Adv.RvS 59.659/1/V van 29 juli 2016 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 1 december 2016 ‘houdende fiscale bepalingen’, *Parl.St. Kamer* 2015-16, nr. 54-2052/1, 55, opmerking 6.1.

¹¹ VAN NIEUWENHOVE J., *Handboek wetgeving. Theorie en praktijk van het wetgevingsbedrijf*, die Keure, 2025, 544, nr. 1068. Zie ook adv.RvS 59.659/1/V van 29 juli 2016, *Parl.St. Kamer* 2015-16, nr. 54-2052/1, 54-55, opmerking 5.

¹² PEETERS Ba. en SERÉ S., ‘Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale ondernemingen’, *TFR* 2016, nr. 510, 899, nr. 115; HELAUT J., ‘Het voorstel van ‘verstrengde’ algemene antimisbruikbepaling: een analyse in wetshistorische en Europeesrechtelijke context’, *Fisc.Act.* 2024, nr. 4.

¹³ *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 186, te raadplegen op www.raadvst-consetat.be.

¹⁴ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ in DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, 226, nr. 5 met verwijzing naar Commission Recommendation on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, 6 december 2012, aanbeveling 4.3. Zie ook DEBELVA F. en LUTS J., ‘The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive’, *European Taxation* 2015, volume 55, nr. 6, 223-234.

qui définit les termes “construction juridique” à la lumière de la taxe dite “taxe Caïman”¹⁰.

5.2. Ainsi qu’il a déjà été exposé dans l’observation 3.1, l’auteur de la proposition de loi à l’examen entend contribuer à une transposition complète et rigoureuse de la directive (UE) 2016/1164 et ne semble pas vouloir s’écarter pour cette raison de la terminologie de cette directive en employant les termes “constructie/construction” et “een reeks van constructies/une série de constructions”. En règle générale, il est préférable de s’aligner le plus étroitement possible sur le texte de la directive¹¹. Seule se pose en l’espèce la question de savoir quelle est la portée des termes “constructie”/“construction” et “een reeks van constructies”/“une série de constructions”, et si cette terminologie est effectivement adéquate, compte tenu du principe constitutionnel de légalité en matière fiscale et du champ d’application plus large de la proposition de loi, qui ne se limite pas uniquement à l’impôt des sociétés¹². Une transposition doit en effet s’inscrire harmonieusement dans l’ordre juridique interne de la Belgique, y compris sur le plan de la terminologie¹³.

5.2.1. La doctrine renvoie à la signification suivante du terme “constructie”/ “montage”, visé à l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164:

“The BE GAAR applies to legal acts (contracts, unilateral legal acts, etc.). Article 6 ATAD applies to ‘arrangements’. Article 6 ATAD does not define ‘arrangement’, but the word can be traced back, via the anti-abuse clause inserted one year earlier in the PSD, to the 2012 Recommendation of the Commission on Aggressive Tax Planning. In its para. 4.3, the recommendation defines an ‘arrangement’ as ‘any transaction, scheme, action, operation, agreement, grant, understanding, promise, undertaking or event’.”¹⁴

¹⁰ Avis C.E. 59.659/1/V du 29 juillet 2016 sur un avant-projet devenu la loi du 1^{er} décembre 2016 ‘portant des dispositions fiscales’, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-2052/1, p. 55, observation 6.1.

¹¹ VAN NIEUWENHOVE J., *Handboek wetgeving. Theorie en praktijk van het wetgevingsbedrijf*, la Charte, 2025, p. 544, n° 1068. Voir aussi l’avis C.E. 59.659/1/V du 29 juillet 2016, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-2052/1, pp. 54-55, observation 5.

¹² PEETERS Ba. et SERÉ S., ‘Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale ondernemingen’, *TFR* 2016, n° 510, p. 899, n° 115; HELAUT J., ‘Het voorstel van ‘verstrengde’ algemene antimisbruikbepaling: een analyse in wetshistorische en Europeesrechtelijke context’, *Fisc.Act.* 2024, n° 4.

¹³ *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d’État, 2008, recommandation 186, à consulter sur www.raadvst-consetat.be.

¹⁴ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ dans DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 226, n° 5, avec référence à la Commission Recommendation on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, 6 décembre 2012, recommandation 4.3. Voir aussi DEBELVA F. et LUTS J., ‘The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive’, *European Taxation* 2015, volume 55, n° 6, pp. 223-234.

Het lijkt er aldus op dat de term “constructie” in richtlijn (EU) 2016/1164 ruimer is bedoeld dan een “rechtshandeling” in het thans geldende artikel 344, § 1, van het WIB 92, en zowel enkelvoudige als samengestelde verrichtingen kan omvatten.

Aangezien noch uit de tekst van het voorliggende wetsvoorstel noch uit de toelichting erbij blijkt welke draagwijdte de indiener ervan aan de term “constructie” beoogt te geven, werd de gemachtigde gevraagd wat wordt bedoeld met de term “constructie”. Hij gaf hierop het volgende antwoord:

“De constructie waarnaar wordt verwezen stemt niet overeen met de definitie van een ‘juridische constructie’ voor de toepassing van de kaaimantaks, in artikel 2, § 1, 13°, WIB92. Verwarring tussen beide begrippen lijkt niet mogelijk. Enerzijds gaat het om een ‘juridische constructie’ en een ‘constructie’. Anderzijds is het toepassingsgebied verschillend: bij de kaaimantaks gaat het om een specifiek en volledig autonoom begrip. Bij artikel 6 ATAD gaat het om een algemeen concept.

We sluiten met deze tekstwijziging volledig aan bij artikel 6 ATAD (Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016). Hierin verwijst men in plaats van naar ‘een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen’ naar ‘een constructie of geheel van constructies’. Men voegt hieraan toe dat een constructie uit ‘verschillende stappen of onderdelen kan bestaan’. Deze toevoeging sluit niet uit dat een constructie uit één stap of onderdeel kan bestaan.

Een constructie kan zowel uit een actie, regeling of handeling bestaan. Prima facie is het materieel toepassingsgebied ruimer dan het huidige artikel 344, § 1 WIB92 dat louter verwijst naar een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen. In de praktijk zal dit weinig verschil uitmaken, aangezien een iedere constructie of geheel van constructies in de praktijk altijd uit één of meer rechtshandelingen zal bestaan. Het begrip constructie laat de algemene antimisbruikbepaling aansluiten bij de tekst van de Richtlijn.”

De toelichting van de gemachtigde neemt de zo-even geschetste onduidelijkheid niet weg. In het licht van het grondwettelijke fiscale legaliteitsbeginsel moet de tekst van de aan te nemen algemene antimisbruikbepaling zelf voldoende duidelijke aanwijzingen bevatten voor de toepassing ervan. Daartoe wordt in de tekst van de aan te nemen wet het best verduidelijkt wat met een “constructie” wordt bedoeld. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag of daaronder ook feiten vallen die rechtens irrelevant zijn en dus geen rechtsfeit zijn. Thans geldt dat als er geen rechtshandeling voorligt, de algemene antimisbruikbepaling geen toepassing kan vinden.¹⁵ De kwalificatie als rechtsfeit is daarbij van belang, vermits zonder een dergelijk rechtsfeit er ook geen gewag kan worden gemaakt van een rechtshandeling. Daarnaast rijst de vraag hoe de term “constructie” moet worden begrepen in de context van een andere inkomstenbelasting dan de vennootschapsbelasting, zoals de personenbelasting, gelet op de op dit punt beoogde

¹⁵ PEETERS B., ‘De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof’, *AFT* 2014/5, 22, nr. 52.

Il semble dès lors que le terme “constructie”/“montage” dans la directive (UE) 2016/1164 ait une acception plus large que celle d’“acte juridique” figurant à l’article 344, § 1^{er}, actuellement en vigueur, du CIR 92, et qu’il puisse englober aussi bien des opérations simples que des opérations composées.

Étant donné qu’il ne ressort ni du texte de la proposition de loi à l’examen ni des développements de celle-ci quelle portée son auteur entend donner au terme “constructie”/“construction”, il a été demandé au délégué ce qu’il y a lieu d’entendre par ce terme. Le délégué a donné la réponse suivante:

“De constructie waarnaar wordt verwezen stemt niet overeen met de definitie van een ‘juridische constructie’ voor de toepassing van de kaaimantaks, in artikel 2, § 1, 13°, WIB92. Verwarring tussen beide begrippen lijkt niet mogelijk. Enerzijds gaat het om een ‘juridische constructie’ en een ‘constructie’. Anderzijds is het toepassingsgebied verschillend: bij de kaaimantaks gaat het om een specifiek en volledig autonoom begrip. Bij artikel 6 ATAD gaat het om een algemeen concept.

We sluiten met deze tekstwijziging volledig aan bij artikel 6 ATAD (Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016). Hierin verwijst men in plaats van naar ‘een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen’ naar ‘een constructie of geheel van constructies’. Men voegt hieraan toe dat een constructie uit ‘verschillende stappen of onderdelen kan bestaan’. Deze toevoeging sluit niet uit dat een constructie uit één stap of onderdeel kan bestaan.

Een constructie kan zowel uit een actie, regeling of handeling bestaan. Prima facie is het materieel toepassingsgebied ruimer dan het huidige artikel 344, § 1 WIB92 dat louter verwijst naar een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen. In de praktijk zal dit weinig verschil uitmaken, aangezien een iedere constructie of geheel van constructies in de praktijk altijd uit één of meer rechtshandelingen zal bestaan. Het begrip constructie laat de algemene antimisbruikbepaling aansluiten bij de tekst van de Richtlijn.”

Les explications fournies par le délégué ne lèvent pas l’ambiguïté précitée. À la lumière du principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, le texte de la disposition générale anti-abus à adopter doit lui-même contenir des indications suffisamment claires quant à son application. À cette fin, il serait préférable de préciser dans le texte de la loi à adopter ce que l’on entend par une “construction”. Ainsi, la question se pose par exemple de savoir si ce terme englobe également des faits qui sont sans pertinence en droit et ne constituent donc pas un fait juridique. Actuellement, à défaut d’acte juridique, la disposition générale anti-abus ne peut trouver à s’appliquer¹⁵. La qualification en tant que fait juridique est importante à cet égard, dès lors que sans un tel fait, il ne peut pas non plus être fait mention d’un acte juridique. En outre, on peut se demander comment le terme “construction” doit être compris dans le contexte d’un impôt sur les revenus autre que l’impôt des sociétés, tel que l’impôt des personnes physiques, compte

¹⁵ PEETERS B., ‘De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof’, *AFT* 2014/5, 22, n° 52.

ruimere draagwijdte van de voorgestelde bepaling dan van de richtlijn (zie ook opmerking 9).

5.2.2. Voorts rijst de vraag naar de betekenis van de term “een reeks van constructies”, want “Article 6 ATAD does not explain, however, *when* several arrangements constitute a ‘series’, nor *how* exactly the existence of a ‘series’ affects the application of the GAAR”.¹⁶ Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie worden die vragen in belangrijke mate overgelaten aan de nationale rechtbanken van de lidstaten.¹⁷

Zo heeft voor de thans geldende algemene antimisbruikbepaling, die weliswaar verwijst naar de term “het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt”, het Hof van Cassatie in een arrest van 11 januari 2024 het volgende geoordeeld:

“Een ‘geheel van rechtshandelingen’ in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92 veronderstelt dat er eenheid van bedoeling bestaat tussen de verschillende rechtshandelingen, die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten.

De eenheid van bedoeling die nodig is om van een geheel van rechtshandelingen te kunnen spreken, vereist niet dat de belastingplichtige formeel deelneemt aan alle rechtshandelingen.”¹⁸

Blijkens de toelichting bij het wetsvoorstel zou fiscaal misbruik bedoeld in het thans geldende artikel 344, § 1, van het WIB 92 betrekking hebben op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die door de belastingplichtige zelf tot stand worden gebracht, terwijl artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 die voorwaarde niet zou stellen. Uit de voormelde rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt evenwel dat die voorwaarde evenmin bij het thans geldende artikel 344, § 1, van het WIB 92 wordt gesteld. Uiteraard moet fiscaal misbruik dat slechts één rechtshandeling omvat wel door de belastingplichtige zelf zijn gedaan.

2. Het toepasselijke belastingrecht

6. Naar luid van het eerste lid van het voorgestelde artikel 344, § 1, van het WIB 92 kan aan de administratie niet worden tegengeworpen, een constructie of een reeks van constructies waarvan de administratie, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, heeft aangetoond, tenzij bewijs van het tegendeel, dat deze constructie of reeks van constructies kunstmatig is en is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel, te verkrijgen dat het doel of de toepassing van *het toepasselijke*

tenu de la portée plus large que la disposition proposée vise à avoir sur ce point par rapport à celle de la directive (voir également l’observation 9).

5.2.2. Par ailleurs se pose la question de la signification des termes “een reeks van constructies”/“une série de constructions” (“une série de montages” dans la directive), car “Article 6 ATAD does not explain, however, *when* several arrangements constitute a ‘series’, nor *how* exactly the existence of a ‘series’ affects the application of the GAAR”.¹⁶ Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne, ces questions sont, dans une large mesure, laissées à l’appréciation des juridictions nationales des États membres¹⁷.

Ainsi, dans un arrêt du 11 janvier 2024, la Cour de cassation a jugé à propos de la disposition générale anti-abus actuellement en vigueur, qui renvoie certes aux termes “l’ensemble d’actes juridiques réalisant une même opération”, ce qui suit:

“Een ‘geheel van rechtshandelingen’ in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92 veronderstelt dat er eenheid van bedoeling bestaat tussen de verschillende rechtshandelingen, die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten.

De eenheid van bedoeling die nodig is om van een geheel van rechtshandelingen te kunnen spreken, vereist niet dat de belastingplichtige formeel deelneemt aan alle rechtshandelingen.”¹⁸

Selon les développements de la proposition de loi, l’abus fiscal visé à l’article 344, § 1^{er}, actuellement en vigueur, du CIR 92, porterait sur un acte juridique ou un ensemble d’actes juridiques posés par le contribuable lui-même, tandis que cette condition ne figurerait pas dans l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164. Il ressort toutefois de la jurisprudence précitée de la Cour de cassation que cette condition n’est pas non plus posée par l’article 344, § 1^{er}, actuellement en vigueur, du CIR 92. Il va sans dire qu’un abus fiscal ne portant que sur un seul acte juridique doit effectivement avoir été commis par le contribuable lui-même.

2. Le droit fiscal applicable

6. Aux termes de l’alinéa 1^{er} de l’article 344, § 1^{er}, proposé, du CIR 92, n’est pas opposable à l’administration, une construction ou une série de constructions dont l’administration, compte tenu de l’ensemble des faits et circonstances pertinents, a démontré, sauf preuve contraire, que cette construction ou série de constructions n’est pas authentique et est mise en place pour obtenir, à titre d’objectif principal ou au titre d’un des objectifs principaux, un avantage fiscal qui compromet l’objectif ou l’application du *droit fiscal pertinent*

¹⁶ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ in DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, 243, nr. 20.

¹⁷ *Idem*.

¹⁸ Cass. 11 januari 2024, F. 23.0008.N, ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240111.1N.1, nr. 7.

¹⁶ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ dans DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 243, n° 20.

¹⁷ *Idem*.

¹⁸ Cass., 11 janvier 2024, F. 23.0008.N, ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240111.1N.1, n° 7.

belastingrecht ondermijnt.¹⁹ Ook het derde lid van de voorgestelde bepaling verwijst naar “het doel van het toepasselijke belastingrecht”. Daarmee sluit de voorgestelde bepaling aan bij de terminologie van artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164. De thans geldende algemene antimisbruikbepaling verwijst daarentegen telkens naar “een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten”.

6.1. Gevraagd wat wordt bedoeld met het “belastingrecht”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Zoals reeds aangegeven wordt hiermee verwezen naar het belastingstelsel in zijn geheel. Men houdt hierbij dus niet enkel rekening met het WIB92 en het KBWIB, maar ook met fiscale wetgeving in aparte wetten, uit andere landen of met dubbelbelastingverdragen, wanneer deze worden toegepast om de Belgische belasting te bepalen.

Bij fiscaal geïnspireerde constructies is een dergelijke benadering onontbeerlijk. Verschillende fiscale bepalingen haken hierbij in op een constructie. Een efficiënte algemene antimisbruikbepaling kan zich niet beperken tot het WIB92 en het KBWIB92.”

De thans geldende algemene antimisbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, van het WIB 92 geldt enkel binnen de Belgische inkomstenbelastingen, terwijl de bepaling vervat in artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 kan worden toegepast in nationale situaties, maar ook binnen de Europese Unie en ten aanzien van derde landen.²⁰ De voorgestelde bepaling wenst de draagwijdte van de algemene antimisbruikbepaling te verruimen met een toets aan “het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht”. Hierbij gaf de gemachtigde nog de volgende toelichting:

“Volgens de objectieve component van misbruik in het huidige artikel 344, § 1 WIB92 dient het gedrag van de belastingplichtige in strijd te zijn met de doelstellingen van een bepaling uit het WIB of KBWIB, terwijl volgens artikel 6 ATAD dat gedrag ‘de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt’. Er dient voor artikel 6 ATAD niet verwezen te worden naar een specifieke bepaling waarvan het doel dient te worden nagegaan, wat voor oudere wetsbepalingen niet eenvoudig is omdat de doelstelling hiervan niet steeds is omschreven. In de plaats dient men na te gaan wat de doelstelling van het geheel van het belastingrecht is, wat ruimer is en waarvoor meer bronnen beschikbaar zijn. Dit kan hierdoor ook ruimer worden opgevat. Bij internationale constructies kan men zich bvb. ook baseren op het doel van een dubbelbelastingverdrag, wat bij het huidige artikel 344, § 1 WIB92 niet mogelijk is.

Sommige fiscale bepalingen zijn ook niet in het WIB92 of het KBWIB92 opgenomen. Denk maar aan de bepalingen rond aandelenoptieplannen. De doelstelling van deze bepalingen

¹⁹ De gemachtigde bevestigde dat in de Franse tekst van het voorstel het woord “pertinent” moet worden vervangen door het woord “applicable” wegens materiële vergissing.

²⁰ PEETERS Ba. en SERÉ S., ‘Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale ondernemingen’, *TFR* 2016, nr. 510, 899, nr. 115.

(lire: *applicable*)¹⁹. L’alinéa 3 de la disposition proposée fait également référence à “l’objectif du droit fiscal applicable”/“het doel van het toepasselijke belastingrecht”. Le texte de la disposition proposée s’aligne ainsi sur la terminologie de l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164. La disposition générale anti-abus actuellement en vigueur renvoie par contre chaque fois à “une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci”.

6.1. Interrogé sur le sens de la notion de “droit fiscal”, le délégué a répondu ce qui suit:

“Zoals reeds aangegeven wordt hiermee verwezen naar het belastingstelsel in zijn geheel. Men houdt hierbij dus niet enkel rekening met het WIB92 en het KBWIB, maar ook met fiscale wetgeving in aparte wetten, uit andere landen of met dubbelbelastingverdragen, wanneer deze worden toegepast om de Belgische belasting te bepalen.

Bij fiscaal geïnspireerde constructies is een dergelijke benadering onontbeerlijk. Verschillende fiscale bepalingen haken hierbij in op een constructie. Een efficiënte algemene antimisbruikbepaling kan zich niet beperken tot het WIB92 en het KBWIB92.”

La disposition générale anti-abus actuellement en vigueur, inscrite à l’article 344, § 1^{er}, du CIR 92, s’applique uniquement dans le cadre de l’impôt belge sur les revenus, tandis que la disposition de l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164 peut être appliquée dans des situations nationales, mais aussi au sein de l’Union européenne et à l’égard de pays tiers²⁰. La disposition proposée entend élargir la portée de la disposition générale anti-abus par un contrôle au regard de “l’objectif ou l’application du droit fiscal pertinent [lire: applicable]”. À ce propos, le délégué a encore donné les explications suivantes:

“Volgens de objectieve component van misbruik in het huidige artikel 344, § 1 WIB92 dient het gedrag van de belastingplichtige in strijd te zijn met de doelstellingen van een bepaling uit het WIB of KBWIB, terwijl volgens artikel 6 ATAD dat gedrag ‘de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt’. Er dient voor artikel 6 ATAD niet verwezen te worden naar een specifieke bepaling waarvan het doel dient te worden nagegaan, wat voor oudere wetsbepalingen niet eenvoudig is omdat de doelstelling hiervan niet steeds is omschreven. In de plaats dient men na te gaan wat de doelstelling van het geheel van het belastingrecht is, wat ruimer is en waarvoor meer bronnen beschikbaar zijn. Dit kan hierdoor ook ruimer worden opgevat. Bij internationale constructies kan men zich bvb. ook baseren op het doel van een dubbelbelastingverdrag, wat bij het huidige artikel 344, § 1 WIB92 niet mogelijk is.

Sommige fiscale bepalingen zijn ook niet in het WIB92 of het KBWIB92 opgenomen. Denk maar aan de bepalingen rond aandelenoptieplannen. De doelstelling van deze bepalingen

¹⁹ Le délégué a confirmé que le mot “pertinent” dans le texte français de la proposition doit être remplacé par le mot “applicable” en raison d’une erreur matérielle.

²⁰ PEETERS Ba. et SERÉ S., ‘Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale ondernemingen’, *TFR* 2016, n° 510, 899, n° 115.

wordt hierbij ook expliciet meegenomen bij de beoordeling van misbruik.”

De zienswijze van de gemachtigde kan niet worden gevolgd om de volgende redenen.

6.2.1. De gemachtigde begrijpt *het toepasselijke belastingrecht* niet als een *specifieke bepaling* van het belastingrecht waarvan de doelstelling moet worden achterhaald opdat de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling van toepassing kan zijn. Het Grondwettelijk Hof heeft evenwel geoordeeld dat de thans geldende algemene antimisbruikbepaling het fiscale legaliteitsbeginsel niet schendt mede gelet op het gegeven dat het gevolg van een verrichting in strijd moet zijn met de doelstellingen die met een specifieke fiscale bepaling worden nagestreefd.

In een arrest van 30 oktober 2013 oordeelde het Grondwettelijk Hof als volgt:

“Wanneer de belastingadministratie het bestaan aantoonde van het objectieve element van fiscaal misbruik, in de zin van de artikelen 344, § 1, en 18, § 2, kan zij de strijdigheid van de verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling echter enkel vaststellen wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht zal de administratie rekening moeten 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 eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan.”²¹

Ook het Hof van Cassatie bevestigde die strikte zienswijze in een arrest van 26 oktober 2023:

“Wanneer de belastingplichtige een geheel van rechtshandelingen heeft gesteld dat tot gevolg heeft dat hij een belastingvoordeel geniet of zich buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling plaatst, kan de strijdigheid van die verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling in de zin van artikel 344, § 1, WIB92 enkel worden vastgesteld wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht moet rekening worden gehouden 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 eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan.”²²

²¹ GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, B.21.2.

²² Cass. 26 oktober 2023, F.21.0129.N, ECLI:BE:CASS:2023:ARR/20231026.1, nr. 1.

wordt hierbij ook expliciet meegenomen bij de beoordeling van misbruik”.

On ne peut suivre le point de vue du délégué pour les motifs suivants.

6.2.1. Le délégué ne conçoit pas *le droit fiscal applicable* comme une *disposition spécifique* du droit fiscal dont l'objectif doit être déterminé pour que la disposition générale anti-abus proposée puisse s'appliquer. La Cour constitutionnelle a toutefois jugé que la disposition générale anti-abus actuellement en vigueur ne viole pas le principe de légalité en matière fiscale, compte tenu notamment du fait que la conséquence d'une opération doit être contraire aux objectifs poursuivis par une disposition fiscale spécifique.

Dans un arrêt du 30 octobre 2013, la Cour constitutionnelle a jugé comme suit:

“Toutefois, lorsque l'administration fiscale établit l'existence de l'élément objectif de l'abus fiscal, au sens des articles 344, § 1^{er}, et 18, § 2, elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable. À cet égard, l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que de l'existence éventuelle de dispositions spécifiques qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée”²¹.

La Cour de cassation a également confirmé ce point de vue strict dans un arrêt du 26 octobre 2023:

“Wanneer de belastingplichtige een geheel van rechtshandelingen heeft gesteld dat tot gevolg heeft dat hij een belastingvoordeel geniet of zich buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling plaatst, kan de strijdigheid van die verrichting met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling in de zin van artikel 344, § 1, WIB92 enkel worden vastgesteld wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In dat opzicht moet rekening worden gehouden 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 eventuele bestaan van specifieke bepalingen die reeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan”²².

²¹ C.C., 30 oktober 2013, n° 141/2013, B.21.2.

²² Cass., 26 oktober 2023, F.21.0129.N, ECLI:BE:CASS:2023:ARR/20231026.1, n° 1.

De zienswijze van de gemachtigde dat het misbruik moet worden beoordeeld in functie van de doelstelling van het geheel van het belastingrecht, staat op gespannen voet met de voormelde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie.

6.2.2. Eveneens in weerwil van de zienswijze van de gemachtigde, rijst de vraag of er wel een wezenlijk verschil bestaat tussen de in die rechtspraak beoogde specifieke fiscale bepaling en “het toepasselijke belastingrecht” vervat in artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164. De verwijzing naar het *toepasselijke* belastingrecht kan immers worden gelezen als een beperking tot de bepaling waarvan misbruik werd gemaakt.²³ De volgende wetstechnische verantwoording voor een verwijzing naar “het toepasselijke belastingrecht” in die Europese algemene antimisbruikbepaling wordt daartoe naar voren geschoven:

“Notwithstanding the fact that Article 6 ATAD refers to the object and purpose ‘of the applicable tax law’ and not to those ‘of the provision in question’, there is nothing to suggest, contrary to what the BTA [Belgian Tax Authorities] argued in the Belinvest case²⁴, that its authors intended that the Member States should assess the abuse of their corporate tax by reference to the ‘general context’ of the provision in question and to ‘the intent of the tax law as a whole’. Starting from the anti-abuse clause that was included in the PSD the previous year^(...), and tasked with adapting its scope to the corporate tax of each EU Member State, the drafters of Article 6 ATAD quite logically replaced the words ‘this Directive’ used in the PSD with the words ‘the applicable tax law’ to point to the different domestic tax provisions of the Member States.²⁵”²⁶

Meer nog, een ruime interpretatie van “het toepasselijke belastingrecht” zoals die van de gemachtigde, “would render Article 6 ATAD largely ineffective in the fight against abuse, as it would be impossible to prove the purpose of the corporate tax ‘as a whole’”.²⁷ Immers, als het al niet eenvoudig is om de doelstelling van een specifieke fiscale bepaling in de wettekst of de parlementaire voorbereiding te achterhalen, des te moeilijker is dat voor de doelstelling van het belastingrecht in

²³ BAMMENS N., ‘Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en leidraad’, *TFR* 2021, nr. 605, 701 met verwijzing naar DE BROE L. en BECKERS D., ‘The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Taks Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law’, *EC Tax Review* 2017, 3, 142-143.

²⁴ *Voetnoot in citaat*: Cassation 25 November 2021, F.20.0073.N, Belinvest.

²⁵ *Voetnoot in citaat*: A. GARCIA PRATS., W. HASLEHNER, V. HEYDT, E. KEMMEREN, G. KOFLER, M. LANG, J. LÜDICKE, J. NOGUEIRA, P. PISTONE, S. RAVENTOS-CALVO, E. RAINGEARD DE LA BLÉTÈRE, I. RICHELLE, A. RUST, R. DHIERS and P. VALENTE, ‘EU Report’ in *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, *CDFI* 2018, vol. 103.A, 17, para. 87, notinh that the Commission’s original proposal referred instead to “the applicable tax provisions” and that the text was presumably amended to avoid referring to provisions that were not ‘applicable’ because the taxpayer had avoided them.

²⁶ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ in DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, 241, nr. 18.

²⁷ *Idem*.

Le point de vue du délégué, selon lequel l’abus doit être apprécié au regard de l’objectif de l’ensemble du droit fiscal, va à l’encontre de la jurisprudence précitée de la Cour constitutionnelle et de la Cour de cassation.

6.2.2. De même, contrairement au point de vue du délégué, la question se pose de savoir s’il existe bien une différence substantielle entre la disposition fiscale spécifique visée dans cette jurisprudence et le “droit fiscal applicable” contenu à l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164. La référence au droit fiscal *applicable* peut en effet être interprétée comme une limitation à la disposition dont il a été abusé²³. La justification suivante, sur le plan de la technique législative, d’une référence au “droit fiscal applicable” dans cette disposition générale anti-abus européenne est avancée à cet effet:

“Notwithstanding the fact that Article 6 ATAD refers to the object and purpose ‘of the applicable tax law’ and not to those ‘of the provision in question’, there is nothing to suggest, contrary to what the BTA [Belgian Tax Authorities] argued in the Belinvest case²⁴, that its authors intended that the Member States should assess the abuse of their corporate tax by reference to the ‘general context’ of the provision in question and to ‘the intent of the tax law as a whole’. Starting from the anti-abuse clause that was included in the PSD the previous year^(...), and tasked with adapting its scope to the corporate tax of each EU Member State, the drafters of Article 6 ATAD quite logically replaced the words ‘this Directive’ used in the PSD with the words ‘the applicable tax law’ to point to the different domestic tax provisions of the Member States.²⁵”²⁶

Qui plus est, une interprétation large du “droit fiscal applicable” telle que celle du délégué “would render Article 6 ATAD largely ineffective in the fight against abuse, as it would be impossible to prove the purpose of the corporate tax ‘as a whole’”.²⁷ En effet, s’il n’est déjà pas simple de déterminer l’objectif d’une disposition fiscale spécifique dans le texte de loi ou les travaux préparatoires, cela est d’autant plus difficile lorsqu’il s’agit de l’objectif du droit fiscal dans son ensemble.

²³ BAMMENS N., ‘Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en leidraad’, *TFR* 2021, n° 605, 701 avec référence à DE BROE L. et BECKERS D., ‘The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Taks Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law’, *EC Tax Review* 2017, 3, pp. 142-143.

²⁴ *Note de bas de page de la citation*: Cassation 25 November 2021, F.20.0073.N, Belinvest.

²⁵ *Note de bas de page de la citation*: A. GARCIA PRATS., W. HASLEHNER, V. HEYDT, E. KEMMEREN, G. KOFLER, M. LANG, J. LÜDICKE, J. NOGUEIRA, P. PISTONE, S. RAVENTOS-CALVO, E. RAINGEARD DE LA BLÉTÈRE, I. RICHELLE, A. RUST, R. DHIERS and P. VALENTE, ‘EU Report’ dans *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, *CDFI* 2018, vol. 103.A, 17, para. 87, notinh that the Commission’s original proposal referred instead to “the applicable tax provisions” and that the text was presumably amended to avoid referring to provisions that were not ‘applicable’ because the taxpayer had avoided them.

²⁶ GARABEDIAN D., ‘On ‘Object and Purpose’ in the Belgian and EU General Anti-Abuse Rules’ dans DEBELVA F. (ed.), *Liber Amicorum Luc De Broe. The Least Taxed Road*, Wolters Kluwer Belgium, 2024, 241, n° 18.

²⁷ *Idem*

zijn geheel. Ook om deze reden kan de zienswijze dat fiscaal misbruik moet worden beoordeeld in functie van de doelstelling van het belastingrecht in zijn geheel niet worden gevolgd.

6.2.3. De zienswijze van de gemachtigde werd overigens reeds bekritiseerd, omdat via de algemene antimisbruikbepaling een belasting zou kunnen worden opgelegd door op basis van het belastingrecht in zijn geheel doelstellingen toe te schrijven aan een specifieke bepaling, zonder dat dit is bewezen.²⁸ Die werkwijze is in strijd met het grondwettelijke fiscale legaliteitsbeginsel, omdat die bevoegdheid aan de wetgever toekomt en niet aan de administratie. Die zienswijze strookt evenmin met het beginsel van de rechtszekerheid of de voorspelbaarheid van de wet. Een ruime invulling van de term “het toepasselijke belastingrecht”, die steunt op de doelstelling van het belastingrecht in zijn geheel, opent zo ook de weg voor onderscheiden toepassingen, wat moet kunnen worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel.²⁹

6.2.4. De kenbaarheid van de doelstelling van een specifieke fiscale bepaling is aldus doorslaggevend voor de beoordeling van fiscaal misbruik, maar ook later bij het fiscale herstel dat de administratie moet doorvoeren.³⁰ De ruime zienswijze van de gemachtigde gesteund op de doelstelling van het belastingrecht in zijn geheel kan dan ook niet worden gevolgd en de voorgestelde regeling moet in het licht van de voormelde beginselen grondig worden heroverwogen.

3. Fiscaal misbruik

7. De thans geldende algemene antimisbruikbepaling definieert “fiscaal misbruik” door zich buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling te plaatsen of door aanspraak te maken op een belastingvoordeel. De voorgestelde bepaling spreekt niet met zoveel woorden over “fiscaal misbruik”, maar over het niet kunnen tegenwerpen aan de administratie van een constructie of een reeks van constructies die kunstmatig is en is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt. Die invulling sluit aan bij artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164.

Gevraagd of de voorgestelde formulering beide hypothesen dekt van wat vandaag “fiscaal misbruik” kan uitmaken, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het verkrijgen van een belastingvoordeel dient ruim te worden opgevat. In die zin kan het zowel gaan om het verkrijgen van een voordeel (bvb. een vrijstelling of een aftrek) als om het vermijden van een nadeel (vaak een fiscale heffing of de weigering van een aftrek of voordeel). Het is bijgevolg geenszins de bedoeling om het toepassingsgebied van het huidige artikel 344, § 1 WIB92 te beperken. Ook indien men zichzelf buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling plaatst, kan er sprake zijn van een fiscaal voordeel.

²⁸ *Idem*, 238-239, nr. 17.

²⁹ *Idem*, 240, nr. 17.

³⁰ PEETERS B., ‘De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof’, *AFT* 2014, afl. 5, 24, nr. 60.

C’est également pour cette raison que le point de vue selon lequel l’abus fiscal doit être apprécié au regard de l’objectif du droit fiscal dans son ensemble ne peut être suivi.

6.2.3. Le point de vue du délégué a d’ailleurs déjà fait l’objet de critiques, dès lors que la disposition générale anti-abus permettrait d’imposer une taxe en attribuant, sur la base du droit fiscal dans son ensemble, des objectifs à une disposition spécifique, sans que cela soit prouvé²⁸. Ce procédé est contraire au principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, cette compétence revenant au législateur et non à l’administration. Ce point de vue n’est pas davantage conforme au principe de sécurité juridique ou de prévisibilité de la loi. Une définition large des termes “droit fiscal applicable”, qui s’appuie sur la finalité du droit fiscal dans son ensemble, ouvre ainsi également la voie à des applications distinctes, ce qu’il faut pouvoir justifier à la lumière du principe d’égalité²⁹.

6.2.4. L’identification de l’objectif d’une disposition fiscale spécifique est donc déterminante pour l’appréciation de l’abus fiscal, mais également ultérieurement lors du redressement fiscal auquel l’administration doit procéder³⁰. Le large point de vue du délégué fondé sur la finalité du droit fiscal dans son ensemble ne peut dès lors pas être suivi et le régime proposé devra être reconsidéré en profondeur à la lumière des principes précités.

3. Abus fiscal

7. La disposition générale anti-abus actuellement en vigueur définit l’“abus fiscal” en se plaçant en dehors du champ d’application d’une disposition fiscale ou en prétendant à un avantage fiscal. La disposition proposée ne parle pas explicitement d’“abus fiscal”, mais du fait de ne pouvoir opposer à l’administration une construction ou une série de constructions qui n’est pas authentique et est mise en place pour obtenir, à titre d’objectif principal ou au titre d’un des objectifs principaux, un avantage fiscal qui compromet l’objectif ou l’application du droit fiscal pertinent. Cette interprétation s’aligne sur l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164.

À la question de savoir si la formulation proposée couvre les deux hypothèses de ce qui peut constituer aujourd’hui un “abus fiscal”, le délégué a répondu ce qui suit:

“Het verkrijgen van een belastingvoordeel dient ruim te worden opgevat. In die zin kan het zowel gaan om het verkrijgen van een voordeel (bvb. een vrijstelling of een aftrek) als om het vermijden van een nadeel (vaak een fiscale heffing of de weigering van een aftrek of voordeel). Het is bijgevolg geenszins de bedoeling om het toepassingsgebied van het huidige artikel 344, § 1 WIB92 te beperken. Ook indien men zichzelf buiten het toepassingsgebied van een fiscale bepaling plaatst, kan er sprake zijn van een fiscaal voordeel.

²⁸ *Idem*, 238-239, n° 17.

²⁹ *Idem*, 240, n° 17.

³⁰ PEETERS B., ‘De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof’, *AFT* 2014, liv. 5, 24, n° 60.

Dit blijkt ook uit de definitie die de Europese Commissie hanteert in haar aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU):

4.7. Om te bepalen of een regeling of reeks regelingen een belastingvoordeel als genoemd in punt 4.2 heeft opgeleverd, wordt de nationale autoriteiten aangeraden het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag, rekening houdende met die regeling(en), te vergelijken met het bedrag dat diezelfde belastingplichtige verschuldigd zou zijn in dezelfde omstandigheden in het geval de regeling(en) niet bestond(en). In dat verband is het zinvol om na te gaan of er sprake is van één of meer van de volgende situaties:

- a) een bedrag is niet in de belastinggrondslag opgenomen;
- b) de belastingplichtige profiteert van een aftrek;
- c) er is verlies geleden voor belastingdoeleinden;
- d) er is geen bronheffing verschuldigd;
- e) de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd.”

Ter wille van de rechtszekerheid doet de indiener van het wetsvoorstel er goed aan om de zienswijze van de gemachtigde, en het onderscheid of de overlap met de thans geldende invulling van fiscaal misbruik, tijdens de verdere parlementaire behandeling ervan te verduidelijken.

4. Bewijsvoering

8. Luidens het thans geldende artikel 344, § 1, derde lid, van het WIB 92 komt het 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. Dat gebeurt, luidens het eerste lid van die bepaling, nadat de administratie *door vermoedens of andere in artikel 340 van het WIB 92 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden* heeft aangetoond dat er sprake is van fiscaal misbruik. Artikel 340 van het WIB 92 verwijst naar alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, maar met uitdrukkelijke uitsluiting van de eed.

Overeenkomstig artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 vermeldt de voorgestelde bepaling evenwel niet op welke bewijsmiddelen de administratie zich kan beroepen.

Gevraagd waarom in de voorgestelde bepaling niet wordt verwezen naar vermoedens, andere in artikel 340 van het WIB 92 bedoelde bewijsmiddelen of objectieve omstandigheden, en of het de bedoeling is om de eed wel toe te laten als bewijsvoering, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Het is niet de bedoeling om met dit wetsvoorstel de bewijsregels in het fiscaal recht te wijzigen. De algemene regels inzake de fiscale bewijsregeling blijven onverkort gelden. De verwijzing naar artikel 340 WIB92 lijkt in die zin overbodig. Het is niet de bedoeling om de eed toe te laten als bewijsmiddel.

Dit blijkt ook uit de definitie die de Europese Commissie hanteert in haar aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU):

4.7. Om te bepalen of een regeling of reeks regelingen een belastingvoordeel als genoemd in punt 4.2 heeft opgeleverd, wordt de nationale autoriteiten aangeraden het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag, rekening houdende met die regeling(en), te vergelijken met het bedrag dat diezelfde belastingplichtige verschuldigd zou zijn in dezelfde omstandigheden in het geval de regeling(en) niet bestond(en). In dat verband is het zinvol om na te gaan of er sprake is van één of meer van de volgende situaties:

- a) een bedrag is niet in de belastinggrondslag opgenomen;
- b) de belastingplichtige profiteert van een aftrek;
- c) er is verlies geleden voor belastingdoeleinden;
- d) er is geen bronheffing verschuldigd;
- e) de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd”.

Dans un souci de sécurité juridique, l'auteur de la proposition de loi serait bien avisé de préciser, lors de la poursuite des travaux préparatoires de celle-ci, le point de vue du délégué et la distinction ou le chevauchement avec la définition actuellement en vigueur de l'abus fiscal.

4. Administration de la preuve

8. Selon l'article 344, § 1^{er}, alinéa 3, actuellement en vigueur, du CIR 92, il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus. Selon l'alinéa 1^{er} de cette disposition, cette étape intervient après que l'administration a démontré *par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 du CIR 92 et à la lumière de circonstances objectives*, qu'il y a abus fiscal. L'article 340 du CIR 92 renvoie à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, à l'exclusion expresse toutefois du serment.

Conformément à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164, la disposition proposée ne mentionne cependant pas à quels moyens de preuve l'administration peut recourir.

À la question de savoir pourquoi la disposition proposée ne fait pas référence à des présomptions, à d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 du CIR 92 ou à des circonstances objectives, et si l'intention est bien d'autoriser le serment comme administration de la preuve, le délégué a donné les précisions suivantes:

“Het is niet de bedoeling om met dit wetsvoorstel de bewijsregels in het fiscaal recht te wijzigen. De algemene regels inzake de fiscale bewijsregeling blijven onverkort gelden. De verwijzing naar artikel 340 WIB92 lijkt in die zin overbodig. Het is niet de bedoeling om de eed toe te laten als bewijsmiddel.

De Europese Commissie vond een verwijzing naar het toepasselijk bewijsrecht ook niet nodig.”

Inzake bewijsvoering is het fiscaal recht ten opzichte van het civielrechtelijke bewijsrecht te beschouwen als autonoom in zoverre het eigen specifieke regels bevat.³¹ De artikelen 339 en 340 van het WIB 92 bewerkstelligen precies die autonomie voor de inkomstenbelastingen door te voorzien in een eigen regeling van de bewijsvoering, zelfs als deze hierbij bepalingen eigen aan het burgerlijk recht in herinnering brengen.³²

Het strekt tot aanbeveling om in het licht van het antwoord van de gemachtigde de voorgestelde regeling voor de bewijsvoering aan de interne Belgische rechtsorde aan te passen.

9. Luidens het voorgestelde artikel 344, § 1, tweede lid, van het WIB 92 wordt, overeenkomstig artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164, een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van *geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen*. Zoals reeds vermeld in opmerking 8, komt het luidens de thans geldende bepaling 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.

Bevraagd over die voorgestelde verenging van het tegenbewijs door de belastingplichtige, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“De subjectieve component van misbruik in het huidige artikel 344, § 1 WIB92 vereist dat het gedrag van de belastingplichtige ‘in wezen het verkrijgen van (fiscale) voordelen tot doel heeft’. Artikel 6 ATAD van zijn kant vereist dat de belastingplichtige handelt ‘met als hoofddoel of één van zijn hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen’. Dit fiscale hoofddoel kan bijgevolg bestaan naast andere niet-fiscale doelstellingen. Dat impliceert dat sneller voldaan zal zijn aan de subjectieve component. In de praktijk zal dit er vooral voor zorgen dat de belastingplichtige de bewijslast sneller dient te dragen dat de constructie is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Artikel 6 ATAD geeft duidelijk weer dat er slechts van fiscaal misbruik sprake kan zijn als de keuze van de belastingplichtige voor de vorm van de rechtshandelingen enkel of minstens op doorslaggevende wijze door fiscale motieven kan worden verklaard. Oudere nationale jurisprudentie stelde dat het bestaan van een niet-fiscale doelstelling met een zeker belang (lees: niet minimaal) volstond om misbruik te weerleggen. Die denkpiste wordt hiermee expliciet ontkracht.”

De voorgestelde regeling lijkt niet alleen aanleiding te geven tot een inperking van het tegenbewijs binnen de context van de vennootschapsbelasting, maar tevens tot een bemoeilijking van

³¹ AFSCHRIFT T., ‘L’incidence, en matière fiscale, des modifications introduites dans le droit de la preuve par le Nouveau Code civil’, *TFR* 2024, nr. 666, 784, nr. 1.

³² AFSCHRIFT T., ‘L’incidence, en matière fiscale, des modifications introduites dans le droit de la preuve par le Nouveau Code civil’, *TFR* 2024, nr. 666, 785, nr. 8.

De Europese Commissie vond een verwijzing naar het toepasselijk bewijsrecht ook niet nodig”.

Concernant l’administration de la preuve, le droit fiscal doit être considéré comme autonome vis-à-vis du droit civil de la preuve dans la mesure où il contient des règles spécifiques propres³¹. Les articles 339 et 340 du CIR 92 réalisent justement cette autonomie pour les impôts sur les revenus en prévoyant un régime propre en matière d’administration de la preuve, même si celui-ci rappelle à cet égard des dispositions propres au droit civil³².

Il est recommandé, à la lumière de la réponse du délégué, d’adapter le régime proposé en matière d’administration de la preuve à l’ordre juridique interne belge.

9. Aux termes de l’article 344, § 1^{er}, alinéa 2, proposé, du CIR 92, conformément à l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164, toute construction ou série de constructions est considérée comme non authentique lorsqu’elle n’est pas mise en place pour des *motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique*. Comme cela a déjà été mentionné à l’observation 8, selon la disposition actuellement en vigueur, il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d’actes juridiques *se justifie par d’autres motifs que* la volonté d’éviter les impôts sur les revenus.

Interrogé à propos de cette restriction proposée de la preuve contraire par le contribuable, le délégué a fourni les précisions suivantes:

“De subjectieve component van misbruik in het huidige artikel 344, § 1 WIB92 vereist dat het gedrag van de belastingplichtige ‘in wezen het verkrijgen van (fiscale) voordelen tot doel heeft’. Artikel 6 ATAD van zijn kant vereist dat de belastingplichtige handelt ‘met als hoofddoel of één van zijn hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen’. Dit fiscale hoofddoel kan bijgevolg bestaan naast andere niet-fiscale doelstellingen. Dat impliceert dat sneller voldaan zal zijn aan de subjectieve component. In de praktijk zal dit er vooral voor zorgen dat de belastingplichtige de bewijslast sneller dient te dragen dat de constructie is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Artikel 6 ATAD geeft duidelijk weer dat er slechts van fiscaal misbruik sprake kan zijn als de keuze van de belastingplichtige voor de vorm van de rechtshandelingen enkel of minstens op doorslaggevende wijze door fiscale motieven kan worden verklaard. Oudere nationale jurisprudentie stelde dat het bestaan van een niet-fiscale doelstelling met een zeker belang (lees: niet minimaal) volstond om misbruik te weerleggen. Die denkpiste wordt hiermee expliciet ontkracht”.

Le régime proposé semble non seulement restreindre la preuve contraire dans le contexte de l’impôt des sociétés, mais aussi compliquer la preuve contraire dans le contexte de

³¹ AFSCHRIFT T., ‘L’incidence, en matière fiscale, des modifications introduites dans le droit de la preuve par le Nouveau Code civil’, *TFR* 2024, n° 666, 784, n° 1.

³² AFSCHRIFT T., ‘L’incidence, en matière fiscale, des modifications introduites dans le droit de la preuve par le Nouveau Code civil’, *TFR* 2024, n° 666, 785, n° 8.

het tegenbewijs binnen de context van de personenbelasting. Zoals uiteengezet in opmerking 4.3, strekt de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling zich immers verder uit dan de vennootschapsbelasting alleen. Zo zijn in de personenbelasting “geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen” mogelijk gewoon niet voorhanden, terwijl de constructie wel kan zijn opgezet om niet-fiscale doelstellingen.³³ Het valt daarom niet uit te sluiten dat het tegenbewijs voor een belastingplichtige in de personenbelasting, in vergelijking met dat in de vennootschapsbelasting, veel moeilijker of zelfs niet valt te leveren, wat in het licht van het grondwettelijke fiscale gelijkheidsbeginsel moeilijker te verantwoorden valt.

Het strekt dan ook tot aanbeveling dat de indiener van het wetsvoorstel in de loop van de verdere parlementaire bespreking ervan nagaat wat de draagwijdte van het tegenbewijs in de voorgestelde regeling is, om de werkzaamheid ervan te waarborgen.

B. Inwerkingtreding van de aan te nemen wet

10. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel bevat geen inwerkingtredingsbepaling, zodat de aan te nemen wet in werking treedt binnen de gangbare termijn van tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*. Die werkwijze is niet werkzaam voor de voorgestelde maatregel.

Er dient te worden bepaald vanaf welk tijdstip het opzetten van een constructie of een reeks van constructies aan de administratie niet tegenwerpbaar is in de toepassing van de aan te nemen algemene antimisbruikbepaling.

Daarbij moet rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Hof van Cassatie dat alle rechtshandelingen van het geheel moeten zijn gesteld op het ogenblik dat de algemene antimisbruikbepaling in werking is getreden.³⁴

De griffier,

Yves DEPOORTER

De voorzitter,

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

l'impôt des personnes physiques. Comme cela a été exposé à l'observation 4.3, la portée de la disposition générale anti-abus proposée s'étend en effet au-delà de l'impôt des sociétés uniquement. Ainsi, il n'existe peut-être tout simplement pas de “motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique” dans l'impôt des personnes physiques, alors que la construction peut bien être mise en place pour des objectifs non fiscaux³³. On ne peut dès lors exclure qu'il soit beaucoup plus difficile, voire impossible, pour un contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques que pour un contribuable soumis à l'impôt des sociétés, de fournir la preuve contraire, ce qui peut difficilement se justifier au regard du principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale.

Il est dès lors recommandé que l'auteur de la proposition de loi, lors des travaux préparatoires ultérieurs de celle-ci, vérifie la portée de la preuve contraire dans le régime proposé, afin d'en garantir l'efficacité.

B. Entrée en vigueur de la loi à adopter

10. La proposition de loi soumise pour avis ne contient pas de disposition d'entrée en vigueur, de sorte que la loi à adopter entrera en vigueur dans le délai usuel de dix jours après sa publication au *Moniteur belge*. Ce procédé est inopérant pour la mesure proposée.

Il convient de déterminer à partir de quel moment la mise en place d'une construction ou d'une série de constructions n'est pas opposable à l'administration en application de la disposition générale anti-abus à adopter.

À cet égard, il faut tenir compte de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle tous les actes juridiques de l'ensemble doivent avoir été établis au moment où la disposition générale anti-abus est entrée en vigueur³⁴.

Le greffier,

Yves DEPOORTER

Le président,

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

³³ RIVIÈRE I. en KLOKAR M., ‘De bewijslast in de algemene antimisbruikbepaling vanuit Europees perspectief’, *Jubel* 15 februari 2024 (<https://www.jubel.be/de-bewijslast-in-de-algemene-antimisbruikbepaling-vanuit-europees-perspectief/>). Zie ook RIVIÈRE I. en KLOKAR M., ‘The anti-abuse rules in direct taxation and their implications for the burden of proof: from a Belgian and Austrian perspective’, in PEETERS B., POPELIER P., RIVIÈRE I., VAN DE VIJVER A., *Gelaagd fiscaal besturen. Liber amicorum Nicole Plets*, Knops, 2024, 435 e.v.

³⁴ Cass. 25 november 2021, F.20.0094.N, ECLI:BE/CASS:2021:ARR.20211125.1N.2, nr. 12.

³³ RIVIÈRE I. et KLOKAR M., ‘De bewijslast in de algemene antimisbruikbepaling vanuit Europees perspectief’, *Jubel* 15 février 2024 (<https://www.jubel.be/de-bewijslast-in-de-algemene-antimisbruikbepaling-vanuit-europees-perspectief/>). Voir aussi RIVIÈRE I. et KLOKAR M., ‘The anti-abuse rules in direct taxation and their implications for the burden of proof: from a Belgian and Austrian perspective’, dans PEETERS B., POPELIER P., RIVIÈRE I., VAN DE VIJVER A., *Gelaagd fiscaal besturen. Liber amicorum Nicole Plets*, Knops, 2024, pp. 435 et suivantes.

³⁴ Cass., 25 novembre 2021, F.20.0094.N, ECLI:BE/CASS:2021:ARR.20211125.1N.2, n° 12.