

## FISCALE WETSONTDUIKING



# Fiscale wetsontduiking

*Fraus legis in fiscalibus*

Nicolas VAN DAMME

 INTERSENTIA

Antwerpen – Gent – Cambridge

De auteur dankt prodecaan Bernard Tilleman en prof. em. Frans Vanistendael voor hun nuttige suggesties bij het nalezen van de tekst.

Fiscale wetsontduiking. *Fraus legis in fiscalibus*  
Nicolas Van Damme

© 2021 Lefebvre Sarrut Belgium NV  
Hoogstraat 139/6 – 1000 Brussel

ISBN 978-94-000-1308-7  
D/2021/7849/107  
NUR 826  
Gedrukt in de Europese Unie

Verantwoordelijke uitgever: Paul-Etienne Pimont, Lefebvre Sarrut Belgium NV

Lay-out: Crius Group, Hulshout

Omslagontwerp: Danny Juchtmans / [www.dsigngraphics.be](http://www.dsigngraphics.be)

Cover: © Jan-Baptist Van Damme, *Entre chien et loup*, 2020.

“Entre chien et loup” is een oude Franse uitdrukking om de schemering te beschrijven waarin het licht zodanig is dat men een hond moeilijk van een wolf kan onderscheiden. De tekening symboliseert dat de wetsontduiking soms zeer moeilijk te onderscheiden is van de wetsontwijking wanneer partijen er alles aan doen om een wet te omzeilen.

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Ondanks alle aan de samenstelling van de tekst bestede zorg, kunnen noch de auteurs noch de uitgever aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade die zou kunnen voortvloeien uit enige fout die in deze uitgave zou kunnen voorkomen.

Dit boek is eveneens digitaal beschikbaar op [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com) en [www.jurisquare.be](http://www.jurisquare.be).

## VOORWOORD

Dit beknopte boek van 250 bladzijden is in feite een twijgje ontsproten aan het magnum opus over wetsontduiking van 715 bladzijden waarmee de auteur zijn titel van doctor in de rechten behaalde op 15 oktober 2020. Op de kaft van dit magnum opus staan twee silhouettekeningen, die zowel een wolf als een hond kunnen voorstellen. De Franse poëtische uitdrukking *‘Entre chien et loup’* duidt de schemering aan, waarin het moeilijk is om een wolf van een hond te onderscheiden. Die uitdrukking past ook gegoten op dit werk waarin een poging wordt ondernomen om enig licht te werpen op het onderscheid tussen belastingvermindering of -ontwijking, die toegelaten is aan de ene kant en belastingontduiking, die verboden is aan de andere. Vermoedelijk is de hond dan bedoeld als de toegelaten ontwijking en de wolf als de verboden ontduiking.

Dit werk is fundamenteel een toepassing van de theorie, die de auteur in het algemeen ontwikkeld heeft in zijn doctoraatsthesis, maar dan toegespitst op het domein van het belastingrecht. Het bestaat dan ook uit twee grote delen over de gemeenrechtelijke wetsontduiking en de fiscale wetsontduiking. Aan het slot is er nog een kort deel waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen materiële en morele wetsontduiking op gebied van het belastingrecht.

Het uitgangspunt voor de gemeenrechtelijke wetsontduiking is de keuzevrijheid van de juridische vorm voor menselijk handelen. Die keuzevrijheid steunt fundamenteel op het zelfbeschikkingsrecht van iedere mens. Dan volgt een analyse van de ordening van een maatschappij van vrije en gelijke mensen door regels die onvermijdelijk uitmondt in een juridisering van de werkelijkheid via regels, rechtshandelingen en rechtsfeiten. Die regels moeten in de maatschappelijke werkelijkheid toegepast worden, wat leidt tot de interpretatie van juridische regels die de kerntaak is van de rechter. De beschrijving van die taak van de rechter is sterk geïnspireerd door de ideeën uit *‘Het Beleid van de Rechter’* van Walter van Gerven, een onvergetelijk boekje dat weldra een halve eeuw oud is.

Dan vervolgt de studie vanuit een klassieke definitie van wetsontduiking, wanneer *“een voorschrift van dwingend recht een bepaald resultaat heeft willen verbieden of reglementeren en iemand met ontduikingsopzet, door middel van geoorloofde (niet-geveinsde) handelingen, zich in een toestand plaatst, die de verboden of gereguleerde toestand zeer dicht benadert”* (nr. 23). Op de vraag of die wetsontduiking verboden is wordt even klassiek geantwoord met een cassatiearrest

van 14 november 2005, dat stelt dat het verbod op wetsontduiking een algemeen rechtsbeginsel uitmaakt. Dan volgt een vurig pleidooi met argumenten om het bestaan van een algemeen verbod op wetsontduiking te ontcrachten. Er wordt ook nog een ommetje gemaakt langs het probleem van het misbruik van recht en de fameuze spreuk: *'Fraus omnia corrumpit'*. Het besluit is dat er in het recht geen algemeen verbod op wetsontduiking bestaat, maar dat er sprake is van een gewone wetsovertreding wanneer de rechter tot het besluit komt dat het ontweken wetsvoorschrift naar doel en strekking werd miskend.

In het tweede deel van het boek past de auteur stellingen inzake de gemeenrechtelijke wetsontduiking toe op het belastingrecht onder de enigszins verwarrende titel "Fiscale wetsontduiking". In de traditionele fiscale literatuur wordt immers een streng onderscheid gemaakt tussen fiscale vermijding of ontwijking, die wettelijk toegelaten is, en fiscale ontduiking die wettelijk verboden en zelfs strafbaar is. De auteur voert het begrip 'Fiscale wetsontduiking' op als de miskening van een fiscale wet na interpretatie ervan naar doel en strekking. Het uitgangspunt hier is principieel hetzelfde als in het gemeenrechtelijke deel, namelijk dat wetsontwijking principieel toegelaten is, maar wordt beperkt en begrensd door het doel en de strekking van het concrete voorschrift in de belastingwet. Als dat het geval is, mislukt de fiscale wetsontwijking en wordt de belastingwet gewoon toegepast, wat een aanzienlijke vereenvoudiging is. Er is dan sprake van 'fiscale wetsontduiking'. Zoals in het gemeen recht is het uitgangspunt de 'vrijheid van de minst belaste weg' op grond van het zelfbeschikkingsrecht van het individu en de vaststelling dat er geen onderscheid is tussen het belastingrecht en het gemeen recht, tenminste in zoverre dat gemeen recht van openbare orde is, zoals blijkt uit de gehanteerde definitie.

Die gelijkenis heeft een aantal logische gevolgen, met name dat het belastingrecht steunt op de juridische werkelijkheid en er geen aparte fiscale economische werkelijkheid bestaat om belastingen te heffen. Dit wordt uitvoerig geargumenteed in een bespreking van de taak van de rechter in de interpretatie van het belastingrecht. Die gelijkenis heeft ook gevolgen voor de kern van het betoog onder de titel 'Ongeoorloofde belastingontwijking en -ontduiking'. Hier wordt een gedetailleerde analyse gemaakt met talrijke voorbeelden uit de rechtspraak van de oude en de nieuwe antimisbruikbepaling in artikel 344, § 1 WIB. Hierbij worden ook de invloed van de Europese antimisbruikrichtlijn en de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie besproken, evenals de nieuwe 'Principal Purpose test' van het modelverdrag en het multilaterale instrument van de OESO. Maar de nadruk ligt hier op de nieuwe ATAD-richtlijn van 2016 en de voorlopige spectaculaire uitspraak van het Hof over de Deense 'Beneficial Ownership'-cases van 2019, terwijl de principiële houding van het Hof in de iets oudere beslissingen weinig of niet aan bod komt. Nochtans steunt die oudere rechtspraak op dezelfde vrijheids-

gedachte waarvan het hele boek doortrokken is. Het voorlopig besluit is dat zowel de nationale als de Europese antimisbruikbepalingen geen meerwaarde hebben, maar dat zij gewoon een rechtzetting zijn van de mythe dat het belastingrecht strikt, in de zin van letterlijk, moet worden geïnterpreteerd. Het belastingrecht moet niet letterlijk worden geïnterpreteerd, maar aan de hand van het doel en de strekking van de concrete fiscale wetsbepaling.

Een bijzonder interessant onderdeel van het boek is de meticuleuze bespreking van de rullingpraktijk en de zwarte lijst van gevallen die door de fiscus wordt gehanteerd voor de voorafgaande beslissingen en omzendbrieven om fiscaal rechtsmisbruik vast te stellen. Praktizijnen van het belastingrecht zullen ongetwijfeld in deze bespreking ideeën vinden om hun argumenten kracht bij te zetten.

Het bijzonder korte laatste deel van het boek gaat over het onderscheid tussen materiële en morele fiscale wetsontduiking. Dit deel heeft tot doel een verband te leggen tussen wat fiscalisten doorgaans begrijpen onder strafbare ‘belastingontduiking’ en het civielrechtelijk geïnspireerd begrip van de auteur van ‘fiscale wetsontduiking’. In beide gevallen is de (naar doel en strekking geïnterpreteerde) belastingwet miskend. Morele fiscale wetsontduiking slaat op de doelbewuste miskennen van de fiscale wet en is synoniem voor strafbare belastingontduiking. Materiële fiscale wetsontduiking slaat op de miskennen van de fiscale wet, maar zonder het intentionele element. Met andere woorden, bij materiële ontduiking dachten de partijen dat ze de wet op een wettelijke manier hadden ontweken, maar eigenlijk hebben ze de wet gewoon miskend. Hun rechtshandelingen waren weliswaar intentioneel, maar de miskennen van de wet was dat niet of dat is toch niet bewezen.

Het begrip ‘morele’ ontduiking roept echter bijkomende fundamentele vragen op. Het morele element van wetsontduiking wordt hier ten tonele gevoerd, niet als het ethisch element van belastingheffing<sup>1</sup>, maar wel als een bijzonder opzet dat traditioneel nodig is voor het begrip strafbare belastingontduiking. De auteur stelt dat het onderscheid tussen belastingontwijking en fiscale wetsontduiking niet bestaat in het intentionele element van het bijzondere opzet, maar wel in het materiële element van de ontduiking, namelijk de overtreding van de fiscale wet. Dat leidt onmiddellijk tot zijn eindconclusie: er is sprake van fiscale wetsontduiking niet alleen wanneer de belastingwet werd overtreden in de letterlijke interpretatie van de wet, maar ook wanneer doel en strekking van het specifieke fiscale voorschrift werden overtreden. Dat leidt onvermijdelijk tot de dubbele vraag waarom som-

---

<sup>1</sup> Moreel in de zin van het artikel van W. LEMMENS en J. BADISCO, “Taxation and Ethics: an Impossible Marriage?” in B. PEETERS, H. GRIBNAU en J. BADISCO (eds.), *Building Trust in Taxation*, Antwerpen, Intersentia, 2017.

mige vormen van fiscale wetsontduiking waarbij de belastingwet wel werd overtreden, strafbaar worden gesteld en andere vormen van fiscale wetsontduiking niet en waarom voor die laatste vormen van fiscale wetsontduiking dan wel een bijzonder opzet in de zin van morele wetsontduiking is vereist. Maar dat is wellicht wetenschappelijk voer voor een ander boeiend boek over het onderscheid tussen strafbare en niet-strafbare belastingontduiking, waarbij de belastingplichtige in beide gevallen de belastingwet heeft overtreden.

Frans VANISTENDAEL  
Prof. em. KU Leuven



# INHOUD

|                                                                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <i>Voorwoord</i> .....                                                                                                                   | v  |
| <b>Inleiding</b> .....                                                                                                                   | 1  |
| <b>Hoofdstuk I.</b>                                                                                                                      |    |
| <b>Gemeenrechtelijke wetsontduiking</b> .....                                                                                            | 5  |
| Afdeling I. Vrijheidsregel .....                                                                                                         | 5  |
| § 1. Oorsprong .....                                                                                                                     | 6  |
| § 2. Juridische werkelijkheid en juridische kwalificatie .....                                                                           | 11 |
| A. Begripsomschrijving .....                                                                                                             | 11 |
| B. Taak van de rechter .....                                                                                                             | 15 |
| 1. Algemeen .....                                                                                                                        | 15 |
| 2. Rechtsvinding en rechtsontwikkeling .....                                                                                             | 17 |
| a. Rechtsvinding (Rechtspfindung) .....                                                                                                  | 17 |
| b. Rechtsontwikkeling (Rechtsfortbildung) .....                                                                                          | 22 |
| Afdeling II. Ongeoorloofde wetsontwijking .....                                                                                          | 41 |
| § 1. Verbod op wetsontduiking .....                                                                                                      | 41 |
| A. Klassieke begripsomschrijving .....                                                                                                   | 41 |
| B. Weerlegging klassieke omschrijving ontduikingsverbod .....                                                                            | 42 |
| 1. Geen algemeen ontwijkingsverbod of onderwerpingsgebod ..                                                                              | 43 |
| a. Algemeen ontwijkingsverbod of onderwerpingsgebod<br>ontbreekt in ons recht .....                                                      | 43 |
| b. Algemeen ontwijkingsverbod of onderwerpingsgebod<br>is illegitiem en disproportioneel .....                                           | 45 |
| c. Ontwijkingsverbod moet geoorloofde van ongeoor-<br>loofde wetsontwijking kunnen onderscheiden (con-<br>creet ontduikingsverbod) ..... | 49 |
| 2. Geen nuttige invulling ontduikingsopzet .....                                                                                         | 50 |
| a. Rechtsonzekerheid .....                                                                                                               | 50 |
| b. Discriminatie .....                                                                                                                   | 65 |
| 3. Bereiken van verboden toestand via doel en strekking<br>rechtsregel vereist geen afzonderlijk ontduikingsverbod .....                 | 71 |
| C. Besluit .....                                                                                                                         | 72 |
| § 2. <i>Fraus omnia corrumpit</i> .....                                                                                                  | 75 |
| A. Begripsomschrijving .....                                                                                                             | 76 |

|                      |                                                                                                                      |           |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| B.                   | Toepassing op de wetsontwijking .....                                                                                | 77        |
| 1.                   | Foutieve gedraging (objectief criterium) .....                                                                       | 77        |
| a.                   | Juridische invulling .....                                                                                           | 77        |
| b.                   | Toepassing op de wetsontwijking .....                                                                                | 79        |
| 2.                   | Bedrieglijk oogmerk (subjectief criterium) .....                                                                     | 86        |
| § 3.                 | Verbod op rechtsmisbruik .....                                                                                       | 88        |
| A.                   | Begripsomschrijving .....                                                                                            | 88        |
| B.                   | Toepassing op de wetsontwijking .....                                                                                | 91        |
| § 4.                 | Openbare orde-exceptie .....                                                                                         | 94        |
|                      | Afdeling III. Besluit .....                                                                                          | 96        |
| <br>                 |                                                                                                                      |           |
| <b>Hoofdstuk II.</b> |                                                                                                                      |           |
|                      | <b>Fiscale wetsontduiking .....</b>                                                                                  | <b>97</b> |
| <br>                 |                                                                                                                      |           |
|                      | Afdeling I. Vrijheidsregel .....                                                                                     | 97        |
| § 1.                 | Oorsprong .....                                                                                                      | 98        |
| § 2.                 | Juridische vs. economische werkelijkheid .....                                                                       | 99        |
| A.                   | Begripsomschrijving .....                                                                                            | 100       |
| B.                   | Taak van de rechter .....                                                                                            | 106       |
| 1.                   | Algemeen .....                                                                                                       | 106       |
| 2.                   | Rechtsvinding en rechtsontwikkeling .....                                                                            | 114       |
| a.                   | Algemeen .....                                                                                                       | 114       |
| b.                   | Fiscaal wettigheidsbeginsel .....                                                                                    | 115       |
| § 3.                 | Simulatie .....                                                                                                      | 121       |
|                      | Afdeling II. Ongeoorloofde belastingontwijking en -ontduiking .....                                                  | 125       |
| § 1.                 | Rechtsregelmiskennende belastingontwijking .....                                                                     | 125       |
| § 2.                 | Fiscaal misbruik .....                                                                                               | 133       |
| A.                   | Begripsomschrijving .....                                                                                            | 133       |
| B.                   | Toepassingsvoorwaarden .....                                                                                         | 135       |
| 1.                   | Antimisbruikbepaling anno 1993 .....                                                                                 | 135       |
| a.                   | Theorie .....                                                                                                        | 135       |
| b.                   | Toepassingen .....                                                                                                   | 136       |
| 2.                   | Antimisbruikbepaling anno 2012 .....                                                                                 | 142       |
| a.                   | Europees verbod op rechtsmisbruik als inspiratie .....                                                               | 142       |
| b.                   | Belgische fiscale antimisbruikbepaling .....                                                                         | 160       |
| 3.                   | Invloed van de Europese algemene antimisbruikbepaling<br>en de interpretatie daarvan door het Hof van Justitie ..... | 178       |
| 4.                   | 'Principal Purpose Test' – OESO-Modelverdrag en MLI .....                                                            | 181       |
| C.                   | Verband tussen juridische werkelijkheid en fiscaal misbruik<br>(fiscale wetsontduiking) .....                        | 183       |
| D.                   | Besluit .....                                                                                                        | 186       |
| § 3.                 | Zwarte lijst van de fiscus .....                                                                                     | 188       |
| A.                   | Sterfhuisclausule .....                                                                                              | 189       |

|                                                                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| B. Erfpachtconstructie .....                                                                                                           | 192 |
| C. Inbreng in gemeenschappelijk vermogen gevolgd door schenking. ....                                                                  | 193 |
| D. Uitbreng uit huwelijksgemeenschap van roerende goederen gevolgd of voorafgegaan door wederzijdse schenking tussen echtgenoten ..... | 197 |
| E. Verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door schenking .....                                                      | 198 |
| Afdeling III. Rechtsgevolgen .....                                                                                                     | 198 |
| Afdeling IV. Bewijsregime .....                                                                                                        | 200 |
| Afdeling V. Dienst Voorafgaande Beslissing (DVB) en Vlabel. ....                                                                       | 202 |
| Afdeling VI. Rechtsmacht en bevoegdheid .....                                                                                          | 207 |
| § 1. Gewone hoven en rechtbanken .....                                                                                                 | 207 |
| A. Algemeen .....                                                                                                                      | 207 |
| B. Omvang van de bevoegdheid .....                                                                                                     | 208 |
| 1. Nietigheid .....                                                                                                                    | 208 |
| 2. Exceptie van onwettigheid .....                                                                                                     | 210 |
| C. Voorbeelden .....                                                                                                                   | 211 |
| 1. Voorafgaande beslissing Vlabel 14 november 2016 (nr. 16046) .....                                                                   | 211 |
| a. Voorgenomen verrichting .....                                                                                                       | 211 |
| b. Fiscaal misbruik volgens Vlabel .....                                                                                               | 212 |
| c. Miskenning van de wet? .....                                                                                                        | 212 |
| 2. Voorafgaande beslissing Vlabel 25 november 2019 (nr. 19055) .....                                                                   | 214 |
| a. Voorgenomen verrichting .....                                                                                                       | 214 |
| b. Fiscaal misbruik volgens Vlabel .....                                                                                               | 218 |
| c. Miskenning van de wet? .....                                                                                                        | 219 |
| § 2. Raad van State .....                                                                                                              | 221 |
| A. Algemeen .....                                                                                                                      | 221 |
| B. Voorbeeld: standpunt nr. 15004 inzake gesplitste aankoop vruchtgebruik-bloze eigendom .....                                         | 222 |
| 1. Belastingwet .....                                                                                                                  | 222 |
| 2. Standpunt Vlabel .....                                                                                                              | 223 |
| 3. Werkelijke strekking belastingwet .....                                                                                             | 223 |
| Afdeling VII. Overheidsaansprakelijkheid .....                                                                                         | 228 |
| § 1. Probleemstelling: primauteit van het rechtsherstel ook wanneer de fiscus vertrouwen heeft gewekt in andere zin .....              | 228 |
| § 2. Schadeherstel als oplossing .....                                                                                                 | 229 |

|                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Hoofdstuk III.</b>                                        |     |
| <b>Materiële en morele (fiscale) wetsontduiking</b> .....    | 231 |
| Afdeling I. Begripsomschrijving .....                        | 231 |
| Afdeling II. Fiscale fraude en belastingontduiking .....     | 232 |
| § 1. Gewone fiscale fraude .....                             | 232 |
| § 2. Ernstige fiscale fraude al dan niet georganiseerd ..... | 234 |
| <b>Besluit</b> .....                                         | 235 |
| <i>Bibliografie</i> .....                                    | 237 |