

HET BELASTINGRECHT TIJDENS HET T.P.R.

door

Frans VANISTENDAEL
Gewoon hoogleraar K.U.Leuven
Advocaat te Brussel

I. Inleiding

1. De stichters van het Tijdschrift voor Privaatrecht hebben het er zeker niet om gedaan, maar de oprichting van het T.P.R. in 1964 viel samen met een mijlpaal in de Belgische fiscale geschiedenis, namelijk de coördinatie van het Wetboek der Inkomstenbelastingen door het K.B. van 26 februari 1964, die het gevolg was van de belastinghervorming van 20 november 1962. Er zijn vanaf die datum tot op heden honderden fiscale wetten, besluiten, omzendbrieven en richtlijnen de wereld ingestuurd. Het belastingsysteem is inderdaad een soort „*perpetuum mobile*”, een permanente belastinghervorming, die steeds in beweging wordt gehouden, door voortdurende verschuivingen in de zwaartepunten, die het fiscaal systeem in een labiel evenwicht houden.

2. Toch hebben de meeste veranderingen slechts een zeer vluchtig belang. Het zijn inderdaad kleine aanpassingen genoodzaakt door de steeds wisselende economische en sociale omstandigheden. De essentie van wat de laatste halve eeuw veranderd is in ons fiscaal systeem kan gevat worden in een vijftiental bladzijden, verdeeld over zes rubrieken. Drie rubrieken houden verband met het niveau waarop de fiscaliteit wordt bedreven op andere dan het nationale niveau: de internationale, de Europese en de regionale fiscaliteit. Drie rubrieken houden verband met nationale domeinen van belastingrecht: algemene beginselen van belastingrecht, inkomstenbelasting en de B.T.W. Een laatste restrubriek tenslotte kan men vullen met wat niet veranderd is, te weten de problemen, die gedurende vijftig jaar geen oplossing vonden.

3. Fiscaal recht behoort volgens de juridische grondregels niet tot het privaatrecht. Dit is dan ook een overzicht voor lezers die zich beroepshalve niet met belastingrecht bezighouden, maar die er als goede allround juristen wel iets over willen weten.

II. De internationale fiscaliteit

A. HET OESO MODEL-VERDRAG

4. De internationale grenzen van het Belgische stelsel van inkomstenbelasting zijn in de afgelopen periode ingrijpend beïnvloed geworden door de bepalingen van het model verdrag dat ontworpen werd in de schoot van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) te Parijs, waarvan België na de tweede wereldoorlog één van de medestichters was. Dit modelverdrag dat in 1963 werd goedgekeurd⁽¹⁾ stelde de regels vast voor de heffingsbevoegdheid van landen inzake belastingen op inkomsten en vermogens, wanneer meerdere landen tegelijkertijd dergelijke bevoegdheid opeisten op grond van hun nationaal belastingrecht.

5. Dit modelverdrag werd het instrument bij uitstek waarmee geïndustrialiseerde landen internationale dubbele belastingheffing poogden te vermijden of tenminste te verzachten. In 1964 had België welgeteld zeven verdragen afgesloten inzake inkomstenbelasting (Nederland, Frankrijk, Luxemburg, Groot-Brittannië, Zweden en de Verenigde Staten). Met de rest van de wereld werd onze heffingsbevoegdheid bepaald door de eigen nationale belastingwet. Begin 2001 heeft ons land een netwerk van meer dan zeventig belastingverdragen, zodat onze internationale heffingsbevoegdheid thans grotendeels wordt beheerst door de regels van het modelverdrag.

B. HET BELGISCH PROFIEL VAN DE INTERNATIONALE FISCALE CONCURRENTIE

6. Zoals vele West-Europese landen heeft België na de tweede wereldoorlog gepoogd, buitenlandse, hoofdzakelijk Amerikaanse investeringen aan te trekken door belastingvoordelen te verlenen. Deze belastingvoordelen zaten verpakt in de wetten inzake regionale economische expansie. In 1982 kregen deze belastingvoordelen een uitgesproken internationaal karakter door de invoering van het gunstregime van de zogenaamde coördinatiecentra. Grote multinationale groepen van ondernemingen werden slechts belast op een fractie van de belastbare grondslag⁽²⁾ wanneer ze zich in België bezig

(1) Het werd sindsdien verschillende malen aangepast in 1977, 1992 en 1997.

(2) Hoofdzakelijk belasting op de verworpen uitgaven, K.B. nr. 187 van 30 december 1987.

hielden met ondersteunende activiteiten zoals verzamelen van informatie, boekhouding, coördinatie van wissel- en financiële transacties en verzekeringsrisico's.

7. Dankzij dit regime vestigden zich meer dan driehonderd van deze coördinatiecentra in België en kreeg ons land een kenmerkend internationaal belastingprofiel. Het succes van de coördinatiecentra, was aanleiding voor een aantal landen om fiscale tegenmaatregelen te nemen. Het gaf bovendien aanleiding tot klachten over oneerlijke belastingconcurrentie en de opstelling van een „Code of conduct for business taxation”(3) binnen de Europese Unie. De Europese commissie heeft België aangezegd het gunstregime van de coördinatiecentra binnen afzienbare tijd af te bouwen.

III. De Europese fiscaliteit

8. Het Europese Gemeenschapsrecht heeft in deze periode zwaar zijn stempel gedrukt op onze fiscaliteit en dit zowel inzake indirecte belastingen als inzake inkomstenbelasting. De richtlijnen hebben vooral hun invloed doen gelden door de vervanging van de met zegel gelijkgestelde taksen door de B.T.W.(4). Inzake inkomstenbelasting is de invloed van de richtlijnen eerder mager geweest. De moeder dochterrichtlijn van 23 juli 1990 heeft ons regime van definitief belaste inkomsten ter vermijding van economisch dubbele belasting op dividenden tussen vennootschappen fundamenteel niet gewijzigd en de fusierichtlijn is nog altijd niet effectief in werking. De grootste invloed van het Europese Gemeenschapsrecht ging uit van de beslissingen door het Hof van Justitie inzake inkomstenbelasting en het beleid dat door de Commissie werd gevoerd inzake oneerlijke belastingconcurrentie en de beperkingen aan fiscale steunmaatregelen.

(3) Conclusies van de Raad (ECOFIN) van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der Lidstaten, in het kader van de Raad bijeen van 1 december 1997 betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen Belastingregeling voor spaargelden, *PB. C. afl. 2*, 6 januari 1998, 1.

(4) Zie nr. 36 e.v.

A. DE RECHTSPRAAK VAN HET HOF VAN JUSTITIE

9. Sinds het Hof van Justitie zich in Commissie t. Frankrijk(5) begeven heeft op het domein van de inkomstenbelasting is er een ware aardverschuiving aan de gang in de inkomstenbelasting van alle Lidstaten. Het Hof van Justitie is bezig om de vier grondvrijheden van het Europese verdrag, vrij verkeer van werknemers, vrijheid van vestiging en dienstenverkeer en vrijheid van kapitaalverkeer consequent door te voeren in alle hoeken en kanten van de inkomstenbelasting. Hierbij heeft het Hof *in fiscalibus* de vier grondvrijheden geleidelijk aan omgebogen van een non-discriminatie regel, die alleen geldt ter bescherming van niet-ingezetenen, naar een beperkingverbod dat geldt zowel ten aanzien van niet-ingezetenen als ten aanzien van de eigen ingezetenen, telkens wanneer zij in grensoverschrijdend verkeer een van hun fundamentele vrijheden uitoefenen(6).

10. De gevolgen voor de nationale fiscaliteit zijn revolutionair(7). Daar waar de nationale fiscaliteit er nog steeds van uitgaat dat de nationale heffingsbevoegdheid wordt uitgeoefend op belastingplichtigen die gevestigd zijn op een bepaald nationaal grondgebied, of op inkomsten die hun oorsprong hebben op dergelijk grondgebied en dat de gevolgen van de belastingheffing enkel moeten beoordeeld worden binnen de grenzen van dat grondgebied, gaat het Hof van Justitie ervan uit dat de gevolgen van een belastingheffing, voor de uitoefening van de fundamentele vrijheden, moeten beoordeeld worden alsof de Europese Unie één enkel grondgebied vormt.

11. Een concreet gevolg ondervinden we recent in een beslissing van het Hof van Justitie inzake de aftrekbaarheid van Belgische verliezen van de winsten van een buitenlandse inrichting van de Belgische vennootschap(8). Volgens vaststaande rechtspraak van het Hof van Cassatie(9) zijn de verliezen geleden in een binnenlandse inrichting van een Belgische vennootschap niet overdraagbaar, wanneer de ven-

(5) H.v.J. 28 januari 1986 (Commissie tegen Frankrijk), nr. 270/83, *Jur. H.v.J.* 1986, 273 Frankrijk.

(6) H.v.J. 9 maart 1999 (Centros Ltd), nr. C-212/97, *Jur. H.v.J.* 1999, I, 1459; H.v.J. 13 april 2000 (C. Baars), nr. C-251/98, onuitg. (zie www.curia.eu.int); H.v.J. 6 juni 2000 (B.G.M. Verkooijen), nr. C-35/98, onuitg. (zie www.curia.eu.int).

(7) Zie „Fundamental freedoms for citizens, fundamental restrictions on national tax law”, Special Issue van *European Taxation* 2000, vol. 40.

(8) H.v.J. 14 december 2000 (AMID NV), C-141/99, onuitg. (zie www.curia.eu.int).

(9) Cass. 29 juni 1984 (Velasquez Sigarenfabriek N.V.), *Arr. Cass.* 1983-84, concl. KRINGS, E., *A.F.T.* 1984, 203, noot L. HINNEKENS.

nootschap ook nog buitenlandse winsten heeft die bij verdrag zijn vrijgesteld. De beslissing van de Belgische belastingadministratie, waarbij de overdracht van de verliezen van een Belgische vennootschap werd geweigerd omdat zij eerst moesten worden afgezet tegen winsten van een buitenlandse inrichting, werd evenwel aangevochten op grond van de vrijheid van vestiging, omdat verliezen van Belgische „inrichtingen” wel onvoorwaardelijk mochten worden afgetrokken van de winst van een Belgische vennootschap.

12. Het begrip Belgische „inrichting” waarmee de toestand van de buitenlandse inrichting wordt vergeleken heeft binnen een nationale fiscaliteit natuurlijk geen enkele betekenis, omdat het resultaat van een Belgische vennootschap uiteraard altijd bestaat uit de optelsom van alle activiteiten in al haar inrichtingen, maar die worden in nationaal verband nooit als afzonderlijke inrichtingen beschouwd. Het begrip inrichting heeft slechts zin als een nationale grens de buitenlandse inrichting afzondert, omdat de buitenlandse inrichting in de fiscale systematiek als een aparte onderneming wordt beschouwd. De beslissing van het Hof gaat er precies van uit dat de nationale grens niet bestaat en dat de buitenlandse inrichting moet behandeld worden als een onderdeel van de binnenlandse onderneming. Het nationale karakter van het winstbegrip, wordt in zijn essentie geëuropeaniseerd. Dit geldt niet alleen voor België, maar voor alle Lidstaten van de Unie.

B. HET EUROPESE BELEID INZAKE ONEERLIJKE BELASTINGCONCURRENTIE

13. Op 1 december 1997 werd in Verona door de Ecofin de Gedragscode inzake ondernemingsfiscaliteit goedgekeurd. Iets later heeft het directoraat inzake mededinging van de commissie laten weten dat het systematisch zou onderzoeken of fiscale gunstmaatregelen geen verboden staatssteun uitmaken. Beide feiten zouden ons land kunnen dwingen tot een belangrijke wijziging van zijn fiscaal beleid.

14. De laatste vijftien jaar van de eeuw steunde het Belgisch belastingbeleid inzake fiscale steunmaatregelen op twee peilers: (1) de geleidelijke afbouw van de meeste fiscale steunmaatregelen zeker op federaal niveau, met enkel behoud van enkele beperkte regionale maatregelen en (2) verdediging van de Belgische positie op internationaal vlak via een uitgesproken gunstregime voor coördinatiecentra. Beiden zullen zeer waarschijnlijk moeten wijken onder Europese druk.

15. De Europese Commissie heeft in 1998 een grootscheeps onderzoek ingesteld naar zogenaamde oneerlijke belastingconcurrentie. De Belgische coördinatiecentra, zijn niet alleen voor de Commissie, maar ook voor vele Lidstaten een van de voornaamste doelwitten van dit onderzoek. De vooruitzichten zijn dan ook dat dit regime op termijn zal moeten verdwijnen.

16. Bovendien heeft het directoraat bevoegd voor concurrentie aangekondigd dat het verscherpt toezicht zal uitoefenen op fiscale steunmaatregelen. Dit houdt in dat selectieve fiscale steunmaatregelen voor bepaalde industrieën, of bepaalde gebieden wellicht zullen verboden worden als strijdig met de beginselen van vrije concurrentie op de Europese binnenmarkt.

17. Dit betekent dat het Belgisch fiscaal beleid grondig zal moeten worden aangepast. Tot nu toe heeft ons land vrij hoge belastingtarieven gehanteerd, in samenhang met royale gunstmaatregelen voor multinationale coördinatiecentra, regionale fiscale steunmaatregelen en een verlaagd tarief voor kleine en middelgrote ondernemingen. Het luik gunstmaatregelen is volledig aan herziening toe en de vraag rijst of België niet zal moeten concurreren met een laag basistarief in de vennootschapsbelasting, zoals andere landen doen en met name Ierland, Zweden en recent Duitsland.

IV. De regionale fiscaliteit

18. Een fundamentele verandering in ons fiscale systeem werd ingevoerd door de wetten van augustus 1980⁽¹⁰⁾ inzake de staatshervorming. Hierdoor werd, weze het niet in feite, dan toch principieel de weg geopend naar een federaal fiscaal systeem, met fiscale autonomie voor de gewesten. Het betekende het einde van een monolithisch fiscaal systeem, zoals dit bijvoorbeeld op dit ogenblik nog bestaat in Nederland.

19. De gewesten verwierven niet alleen de autonomie om de opbrengst te besteden van belastingen die volgens federale regels wor-

(10) Wet van 9 augustus 1980 houdende Gewone Wet Hervorming instellingen, *C.B.S.* 15 augustus 1980.

den geheven. Geleidelijk verwerven ze ook de bevoegdheden om zowel inzake tarieven (successierechten, onroerende voorheffing) als inzake grondslag (milieuheffingen) en invordering (onroerende voorheffing) de regels van bepaalde belastingen te bepalen. Het kenmerkende van het Belgische federale fiscale systeem is hierbij het geleidelijke karakter van de overgang van bevoegdheden van onderdelen van het federale fiscale systeem. Bovendien blijft de fiscale procedure volledig eengemaakt op fiscaal vlak. Men kan evenmin spreken van eigen regionale administraties van financiën.

20. Ook al is deze zelfstandige regionale fiscaliteit in budgettaire omvang niet zo belangrijk, toch bracht zij op het vlak van de beginselen een fundamentele en principiële verandering. Naast de fiscale autonomie die maakt dat wij in bepaalde delen van het Wetboek van Inkomstenbelastingen en van het Wetboek van Successierechten nu drie verschillende gewestelijke regelingen aantreffen, zijn er nieuwe beginselen zoals het overleg tussen de gewesten inzake fiscaliteit dat een soort „Belgische harmonisering” inhoudt en vooral de imperatieven van de Belgische economische unie, die in de rechtspraak de grenzen vaststellen waarbinnen de gewesten zich met hun fiscale autonomie kunnen bewegen.

V. De inkomstenbelastingen

21. De hervorming van de inkomstenbelasting van 20 november 1962 samen met de wetgevende coördinatie van deze hervorming in het K.B. van 26 februari 1964, behoort ongetwijfeld tot de top vier van de geschiedenis van de Belgische fiscaliteit, samen met de invoering van de verschillende fiscale wetten bij het begin van het Nederlands bewind (1817 tot 1821), de invoering van de inkomstenbelastingen in 1919 en de invoering van de B.T.W. in 1969-1970. Het doel van de hervorming van 1962 was een progressieve personenbelasting in te voeren op het globale inkomen en komaf te maken met de opdeling van verschillende inkomstenbelastingen naargelang de bron van het inkomen. Tevens werd een eenvormige vennootschapsbelasting ingevoerd.

22. De meeste regels die de belastbare grondslag bepalen werden niet gewijzigd, maar alleen aangepast aan de zich wijzigende economische en sociale omstandigheden, behalve op twee essentiële punten: (1) de

invoering van de bevrijdende roerende voorheffing en (2) de invoering van de decumul en het huwelijksquotiënt. Tegelijkertijd deed er zich op het einde van de eeuw een sluipende hervorming voor in een van de meest fundamentele beginselen voor de bepaling van de vennootschapswinst, namelijk in de regel dat de belastbare winst principieel bepaald wordt op grond van de commerciële boekhouding.

A. DE DEGLOBALISERING VAN HET INKOMEN

23. Art. 36 van de wet van 28 december 1983 schafte de verplichting tot aangifte van dividenden en interesten af met ingang van het aanslagjaar 1985 (inkomsten 1984). Hierdoor werden de twee belangrijkste categorieën van roerende inkomsten (dividenden en interesten) onttrokken aan het progressieve tarief van de personenbelasting dat toen opliep tot 72 procent plus opcentiemen en zogenaamde tijdelijke solidariteitsbijdragen.

24. Deze hervorming kwam tot stand zonder veel grote discussies, maar op grond van de nuchtere en zeer pragmatische overweging dat het overgrote deel van de roerende inkomsten (meer dan 90 procent) toch niet werd aangegeven en dat het voor de belastingadministratie totaal onmogelijk was met de middelen waarover ze beschikte om de progressieve belasting af te dwingen. De Belgische wetgever besloot daarop de wet aan de werkelijkheid aan te passen en toe te laten dat de bronheffing de enige belasting was op het roerend inkomen.

25. Achteraf zou blijken dat ons land hiermee ongewild een voortrekkersrol zou spelen in Europa. Tengevolge van de liberalisering en de technische vernieuwingen van de internationale kapitaalmarkten werden roerende vermogens steeds mobieler en stelden steeds meer landen o.m. Oostenrijk, Portugal, Zweden en talrijke Oost-Europese landen zich tevreden met een bronheffing op roerende inkomsten. Het betekende het einde van de globale belasting op het persoonlijk inkomen en een gedeeltelijke terugkeer naar de heffing volgens de bron (roerend vermogen) van het inkomen.

26. De principiële discussie over de afbraak van de globale progressieve belasting werd pas gevoerd door onze noorderburen in Nederland op het einde van de eeuw, meer dan vijftien jaar na de invoering van de bevrijdende roerende voorheffing in België. Vanaf 1 januari 2001 worden alle vermogens-inkomsten (roerend en onroerend) af-

zonderlijk belast. Het gaat wel niet om een bronheffing zoals in België, maar toch om een proportionele aanslagvoet van 30 procent op het forfaitair geraamde vermogensinkomen, waarvan het uiteindelijk effect meestal hetzelfde zal zijn als een proportionele belasting van 15 tot 25 procent op het werkelijke bruto inkomen.

B. DECUMUL EN HUWELIJSQUOTIËNT

27. De tweede belangrijke hervorming vond plaats door de invoering van de decumul en het huwelijksquotiënt op de beroepsinkomsten van echtgenoten in de hervorming van de personenbelasting door de wet van 7 december 1988. De wetgever volgde hiermee een van de belangrijkste aanbevelingen van de Koninklijke Commissie tot Harmonisering en Vereenvoudiging van de Fiscaliteit in haar verslag van 1987.

28. Het fundamentele beginsel van de samenvoeging van alle inkomsten van gehuwden en hun kinderen ten laste werd daardoor doorbroken voor de belangrijkste categorie van inkomsten: de beroepsinkomsten. Voortaan werd ieder van de echtgenoten afzonderlijk belast op de eigen beroepsinkomsten, aan het eigen progressief tarief. Voor echtgenoten die over slechts één beroepsinkomen beschikten werd bovendien een 70/30 splitsing ingevoerd, die weliswaar werd beperkt tot een inkomen van 270.000 fr.

29. Samen met de bevrijdende roerende voorheffing was het gevolg van de decumul, dat er van globale personenbelasting nagenoeg niets meer overbleef, behalve met betrekking tot de onroerende inkomsten. De gelijktijdige toepassing van het huwelijksquotiënt maakte van de Belgische personenbelasting een systeem dat uniek is in de wereld omdat het de gescheiden belasting van beroepsinkomsten combineert met een splitsingsysteem. In alle andere landen is het ofwel het ene, ofwel het andere. Het is een bijzondere uitdrukking van de Belgische zin voor compromis.

C. DE OPKOMST VAN DE FISCALE BALANS

30. De invoering van de wetgeving inzake de jaarrekeningen⁽¹¹⁾ wijzigde niets fundamenteels aan de grondslag van de belastbare winst in de vennootschapsbelasting. De belastbare winst werd in eerste instantie bepaald door de gegevens die voortvloeiden uit de boekhouding, zoals die werd opgesteld voor de wet op de jaarrekeningen. Achteraf werden dan voor de bepaling van de fiscale winst een aantal fiscale correcties uitgevoerd voor uitgaven of lasten die fiscaal als niet aftrekbaar werden beschouwd (de verworpen uitgaven) of inkomsten die fiscaal werden vrijgesteld (vrijgestelde meerwaarden, bij verdrag vrijgestelde inkomsten, definitief belaste inkomsten) en fiscaal overdraagbare verliezen.

31. Dit grondbeginsel dat de commerciële balans ook bepalend is voor de fiscale balans en dat er bijgevolg geen afzonderlijke fiscale jaarrekening of balans wordt opgesteld werd langzamerhand aangetast onder invloed van de *International Accounting Standards*, die begonnen door te breken in de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. De *International Accounting Standards* werden op hun beurt sterk beïnvloed door de boekhoudkundige normen, zoals die beroepsmatig werden ontwikkeld door accountants en revisoren in de Verenigde Staten en in het bijzonder door de grote accountants- en advieskantoren.

32. Een eerste barst kwam er toen de boekhoudkundige regels voor de consolidatie van de jaarrekeningen werden vastgelegd in het K.B. van 6 maart 1990. Deze consolidatie gebeurde in navolging van de Amerikaanse en internationale accountantspraktijk. Boekhoudkundig konden voortaan verbonden ondernemingen een geconsolideerde jaarrekening met een geconsolideerd jaarresultaat neerleggen. Meteen werd beslist dat deze consolidatie geen fiscale gevolgen zou hebben. Dit werd op dat ogenblik nog beschouwd als een klassieke fiscale afwijking van de boekhoudwet.

33. De breuk werd al groter toen bij de hervorming van de fusieverrichtingen door de wijziging van de vennootschapswet van 29 juni 1993, (*B.S.* 21 juli 1993), ook de boekhoudwet werd gewijzigd door het K.B. van 3 december 1993, (*B.S.* 23 december 1993). Fusies

(11) Boekhoudwet 17 juli 1975, *B.S.* 4 september 1975; K.B. 8 oktober 1975, *B.S.* 19 oktober 1976.

zouden voortaan boekhoudkundig niet meer als een verkoop van de overgedragen actiefbestanddelen moeten worden geregistreerd, maar wel als een samenvoeging van de bestaande boekhoudkundige posten(12). Deze wijziging ontketende een ware revolutie, omdat tot nu toe de fusie die geheel of gedeeltelijk belastbaar was steeds als een verkoop met een daarmee gepaard gaande opwaardering van actiefbestanddelen was geboekt. Door de nieuwe regeling was de commerciële boekhouding niet langer bruikbaar als uitgangspunt voor de fiscale winstberekening en moesten er een hele reeks extra-comptabele fiscale correcties worden doorgevoerd om te kunnen blijven vasthouden aan het beginsel dat de commerciële balans bepalend bleef voor de fiscale balans(13). De regel dat de commerciële balans bepalend was voor de boekhoudkundige balans werd steeds meer een fictie.

34. Het zijn twee recente beslissingen van het Hof van Justitie(14) die het principe van de eenheid van commerciële en fiscale balans principieel op de helling zetten. Het betreft hier twee beslissingen onder de Duitse wetgeving, die evenwel in nog strengere mate dan in België de eenheid huldigt van commerciële en fiscale balans(15). In deze betwistingen besliste het Hof van Justitie dat de boekhoudkundige regels van de Vierde Richtlijn over de jaarrekeningen principieel open regels waren, die de beginselen van de „*True and Fair Value*” moeten respecteren.

35. De beginselen van „*True and Fair Value*” liggen precies aan de grondslag van de algemene boekhoudkundige beginselen die werden

(12) De vervanging van „*purchase*” door „*pooling*” accounting. Over deze hervorming was in de Verenigde Staten in de jaren zestig jarenlang strijd gevoerd zie hierover, A. BARR, „Accounting aspects of business combinations”, 34 *Acc. Rev.*, 175 (1959); A. BARR, J.P. CUMMINGS, D.V. HARRIS, T.V. LEFÈVRE, CH. C. MACLEAN en G.C. WATT, „Accounting principles for pooling of interests a panel discussion”, 25 *Tax Law.*, 29 (1971); W.S. DUNCAN, „Accounting for the reorganizations „*Pooling*” versus „*Purchase*”, expenses of the reorganization”, 26 *N.Y.U. Inst. Fed. Tax.*, 943 (1968); R.J. ENGLERT, „*Pooling* and the treatment of goodwill”, 29 *N.Y.U. Inst. Fed. Tax.*, 491 (1971); J. GORMLEY, „The pooling of interest principle of accounting, a lawyer’s view”, 23 *Bus. Law.*, 407 (1968); L. PODOLIN, „New problems in tax accounting for mergers and acquisitions: pooling of interests and generally accepted accounting principles”, 29 *N.Y.U. Inst. Fed. Tax.*, 499 (1971).

(13) Al deze kunstgrepen worden uitvoerig beschreven in het proefschrift van I. VAN DE WOESTEYNE, *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting met als onder-titel Het spanningsveld tussen de boekhoudkundige verwerking en de fiscale behandeling*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 2000, 565 p.

(14) H.v.J. 14 september 1999 (DE+ES Bauunternehmung GmbH), nr. C-275/97, *Jur. H.v.J.* 1999, I, 5331; H.v.J. 27 juni 1996 (Waltraud Tomberger), nr. C-234/94, *Jur. H.v.J.* 1996, I, 3133

(15) *Massgeblichkeitsprinzip*.

en worden ontwikkeld, door hoofdzakelijk Anglo-Amerikaanse beroepsorganisaties van revisoren en accountants en die ook overheersend zijn in de zogenaamde *International Accounting Standards*(16). Het uitgangspunt voor de ontwikkeling van deze boekhoudkundige beginselen is evenwel diametraal tegengesteld aan de uitgangspunten in België, Duitsland en de meeste continentale Europese landen, met uitzondering van Nederland. De Anglo-Amerikaanse en Nederlandse accountantswereld gaat er principieel van uit dat er naargelang de doelgroepen verschillende soorten van jaarrekeningen kunnen bestaan en dat er bijgevolg voor de belastingaangifte een afzonderlijk stel van rekeningen kan worden opgesteld. Dit uitgangspunt gaat fundamenteel in tegen de traditie in ons land waar een afzonderlijke (zwarte) commerciële rekening los van de fiscale rekening het spookbeeld is van iedere weldenkende belastingambtenaar. De probleemstelling over de eenheid of de dualiteit van de commerciële en fiscale boekhouding is evenwel onontkoombaar, niet alleen in België, maar in heel continentaal Europa met uitzondering van Nederland. Meteen heeft ons land een model, anders dan het Franse, om zich aan te spiegelen.

VI. De belasting over de toegevoegde waarde

36. De invoering van de B.T.W. door de wet van 3 juli 1969 is de laatste grote belastinghervorming. Zij was geen nationale hervorming, maar maakte deel uit van een Europese hervorming die werd opgelegd door de twee basisrichtlijnen van 11 april 1967(17) en schreef zich in een wereldwijde hervormingsbeweging van de indirecte fiscaliteit. Sinds de aanvaarding van de B.T.W. als de indirecte belasting bij uitstek in de Europese Gemeenschap, hebben meer dan 100 landen één of andere vorm van B.T.W. als indirecte belasting overgenomen. De belangrijkste uitzondering blijft de Verenigde Staten.

37. De techniek van de B.T.W. waarbij de belasting op binnenkomende leveringen en dienstprestaties wordt afgetrokken van de be-

(16) I.A.S.

(17) Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *PB*, L. afl. 71, 14 april 1967, 1301; Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PB*, L. afl. 71, 14 april 1967, 1303.

lastig op uitgaande leveringen en dienstprestaties was de succesformule om in de Europese Gemeenschap buitenlandse producten op dezelfde manier te belasten als binnenlandse producten. Zij liet toe om de uitvoer van producten naar andere Lidstaten volledig en correct te ontlasten en tevens om de invoer te belasten op precies hetzelfde niveau als de binnenlandse producten.

38. Per 1 januari 1993 werden de binnengrenzen en de daarmee gepaard gaande invoercontroles en „*tax-free*” shops volledig afgeschaft. De fiscale neutraliteit van het intracommunautaire goederenverkeer bleef gewaarborgd door de heffing aan het binnenlandse tarief te verleggen van de grens naar de afnemer van de producten die de verwerving ervan in een andere Lidstaat als een belastbare verrichting moest opnemen in zijn aangifte. Niet-belastingplichtige particulieren konden zich van dan af vrij bevoorraden in om het even welke Lidstaat van de Unie.

VII. Wijzigingen in de beginselen van het belastingrecht

A. VAN DE ECONOMISCHE WERKELIJKHEID NAAR ANTI-MISBRUIK BEPALINGEN

39. Vanaf het einde van de jaren zeventig heeft de belasting-administratie een hardnekkig, maar vruchteloos gevecht geleverd voor de gerechtshoven, om de belastingheffing op een economische leest te schoeien. Dit zou in haar opvatting de bestrijding van misbruiken vergemakkelijken van zogenaamde juridische constructies, die niet met de economische werkelijkheid overeenstemden. Haar stelling was dat de belastingheffing gesteund moest worden op de economische werkelijkheid die met de juridische constructie overeenstemde. Zij bestreed daarmee een uitspraak van het Hof van Cassatie inzake Brepols(18) die stelde dat de belastingadministratie de rechtsgevolgen van iedere rechtshandeling moest eerbiedigen, die door de belastingplichtige was gesteld, zelfs indien de vorm van die handeling „ongewoon” was, op voorwaarde dat de wet niet werd overtreden en de belastingplichtige alle juridische gevolgen van zijn rechtshandeling

(18) Cass. 26 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

onderging. Deze uitspraak werd zelfs geïnterpreteerd als een verwerping van de leer van de wetsontduiking in het belastingrecht(19).

40. In naam van de economische werkelijkheid heeft de belastingadministratie gepoogd de verkoop van aandelen door particulieren, die belastingvrij was, te herkwalficeren als een belastbaar dividend(20), de verhuring van een onroerend goed door de vennoten aan hun vennootschap als een dividend of een bezoldiging(21), de overdracht van bedrijfsverliezen binnen dezelfde vennootschap te verhinderen na een fusie(22) en bovenal het fiscale bestaansrecht te ontkennen aan talloze professionele en patrimoniumvennootschappen. Zelfs nadat het Hof van Cassatie(23) nogmaals duidelijk en ondubbelzinnig had gesteld dat de belasting volgens de economische werkelijkheid geen rechtsbeginsel was in het belastingrecht ging de administratie toch nog door met te belasten op grond van dit zogenaamde beginsel van belastingrecht.

41. Uiteindelijk heeft de administratie haar gelijk gehaald niet langs de rechtspraak, maar langs de wetgeving. Art. 16 van de wet van 22 juli 1993 heeft een paragraaf 1 in art. 344 W.I.B. ingevoerd die de administratie toelaat de juridische kwalificatie die de partijen geven aan een akte als niet tegenwerpelijk te verwerpen, wanneer zij via alle gewone bewijsmiddelen vaststelt dat het doel van de akte was belasting te ontwijken. De belastingplichtige heeft het recht om het tegenbewijs te leveren dat de kwalificatie van de akte aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt. Of de administratie langs deze weg de belasting zal kunnen heffen op grond van de economische werkelijkheid is niet duidelijk. Tot nu toe zijn er nog geen gerechtelijke uitspraken over dit nieuwe art. 344 par. 2.

B. HET GELIJKHEIDSBEGINSEL IN HET BELASTINGRECHT

42. Tot de oprichting van het Arbitragehof door de wet van 6 januari 1989, was de toetsing van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken

(19) Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 76-80.

(20) Luik 5 juni 1970 (Laiterie de la Wiltz), *J.D.F.* 1971, 182; Cass. 28 januari 1971, *J.D.F.* 1971, 144.

(21) Antwerpen 16 september 1986 (P.V.B.A. „M”), *A.F.T.* 1987, 201.

(22) Cass. 7 december 1979 (INES), *Arr. Cass.* 1979-80, nr. 230, 446.

(23) Cass. 29 januari 1988, *A.F.T.* 1988, 220.

beperkt tot het optreden van ondergeschikte besturen zoals gemeenten en provincies. Er bestond wel rechtspraak die door een zekere evolutie werd gekenmerkt⁽²⁴⁾ maar de grote belastingen ontsnapten aan de toets van het gelijkheidsbeginsel. Dat veranderde met de oprichting van het Arbitragehof en het toevertrouwen aan dit Hof van de naleving van het gelijkheidsbeginsel ook in belastingzaken.

43. Vrij snel evolueerde de rechtspraak van het Hof naar zijn algemene standaard dat het onderscheid dat gemaakt wordt in de belasting moet in overeenstemming zijn met het doel van de belasting. Maar het gelijkheidsbeginsel werd in zekere zin geradicaliseerd door de rechtspraak van het Hof en bovendien nam het aantal uitspraken in belastingzaken exponentieel toe. Men kan zich niet van de indruk ontdoen dat de rechtspraak inzake het gelijkheidsbeginsel thans wordt scheefgetrokken, omwille van de onevenwichtige en beperkte grondwettelijke toetsingsbevoegdheid van het Hof. In andere landen die gelijkaardige gelijkheidsclausules hebben in hun Grondwet, maar die een algemene toetsingsbevoegdheid toekennen aan hun grondwettelijk Hof worden veel minder schendingen van het gelijkheidsbeginsel vastgesteld en is er een evenwichtiger bescherming van de grondwettelijke rechten en vrijheden. Naarmate de rechtspraak inzake de toepassing van het gelijkheidsbeginsel inzake fiscaliteit toeneemt wordt het inderdaad minder duidelijk welke de precieze criteria zijn die toelaten een schending van dit beginsel vast te stellen.

C. BEGINSLEN VAN BEHOORLIJK BESTUUR

44. De periode van het Tijdschrift van Privaatrecht wordt gekenmerkt door de algemene opmars van de beginselen van behoorlijk bestuur, die in toenemende mate ook in het belastingrecht hun sporen hebben nagelaten. De beginselen van behoorlijk bestuur hebben thans volledig burgerrecht verworven in het belastingrecht en met name in de procedure, waar de belastingplichtige moet worden gehoord, hij inzage krijgt van stukken en aldus zijn rechtspositie ten aanzien van de belastingadministratie aanzienlijk werd verbeterd.

(24) R.v.St. 9 december 1949 (Brasserie Wielemans-Ceuppens), *Pas.* 1950, IV, 65; R.v.St. 20 juni 1989 (G.B.M./B.B.L./K.B.), *F.J.F.* 1990, nr. 90/49,113.

D. VERHOUDING STRAFRECHT BELASTINGRECHT

45. Dezelfde periode werd ook gekenmerkt door een aanzienlijke toename van de strafrechtelijke bestraffing van fiscale misdrijven. De start daarvoor werd gegeven door de wet van 8 augustus 1980, die de bevoegdheid tot het instellen van de strafvordering voor fiscale misdrijven met uitzondering van douane- en accijnzen van de belastingadministratie overhevelde naar het parket. Waar vroeger de dreiging met strafvervolgning en de strafvervolgning zelf een onderdeel was van de middelen die de belastingadministratie inzette om de inning van belastingen veilig te stellen, werd van dan af strafvervolgning het voorwerp van een apart beleid, waardoor strafrechtelijk sneller werd ingegrepen.

46. Daardoor kwam ook scherper de tegenstelling naar voren tussen de grondregel van het belastingrecht die aan de belastingplichtige volledige medewerking oplegt aan het onderzoek van de belastingadministratie en anderzijds het recht van de beklaagde in een strafzaak om zichzelf niet te moeten beschuldigen. Door medewerking te verlenen aan het fiscaal onderzoek, brengt de belastingplichtige soms het bewijsmateriaal aan van zijn eigen strafbare misdrijven in de fiscale sfeer. Deze tegenstelling, evenals de gewaardeerde dossierkennis en medewerking van fiscale ambtenaren in strafzaken hebben tot talrijke incidenten in fiscale strafprocedures aanleiding gegeven, zonder dat de problemen bevredigend werden geregeld.

VIII. Onopgeloste problemen

A. DE NIET-EENGEMAAKTE FISCALE PROCEDURE

47. De onopgeloste verhouding tussen het strafrecht en het belastingrecht is een onderdeel van een meer algemeen onopgelost probleem, namelijk dit van de eenmaking van de belastingprocedure. Ondanks meer dan tien jaar werk zijn opeenvolgende regeringen en bovenal de belastingadministratie zelf er niet in geslaagd de belastingprocedure volledig eenvormig te maken. In de gerechtelijke fase werden de procedureverschillen grotendeels weggewerkt dank zij de hervorming van de fiscale procedure van 15 en 23 maart 1999. Het komt erop neer dat grotendeels gewoon het gerechtelijk wetboek wordt gevolgd. In de administratieve fase en voor het bewijsrecht en de controlemaatregelen

len is men er evenwel niet in geslaagd om tot eenvormige regels te komen. De reden hiervoor ligt in het bestaan van verschillende belastingadministraties, die ieder hun prerogatieven in de organisatie niet wensen op te geven, ook al is België één van de weinige landen ter wereld met zoveel verschillende fiscale administraties. Bovendien blijft er een totaal afwijkende fiscale procedure bestaan inzake douane- en accijnzen die volledig wordt beheerst door het strafrecht.

B. DE VRIJSTELLING VAN MEERWAARDEN UIT PRIVÉ-VERMOGEN

48. Een laatste probleem waarmee België tijdens deze periode geen raad wist, is de belasting op meerwaarden. Hier heeft de brontheorie van de inkomsten, ondanks de globalisering van de inkomsten in 1962 haar sporen nagelaten. Volgens de brontheorie kunnen alleen de inkomsten worden belast, maar niet de bron zelf. Dit leidde ertoe dat wel onroerende en roerende inkomsten uit vermogen werden belast, maar niet de winsten verwezenlijkt bij de overdracht van dit vermogen zelf. Dit leidde tot het postulaat van de belastingvrijstelling van meerwaarden uit privé-vermogen dat ook na de hervorming van 1962 werd gehandhaafd. In een globale belastingheffing was deze vrijstelling niet meer op haar plaats.

49. Dit probleem werd nooit systematisch, maar wel bij stukjes en beetjes aangepakt. Dit leidde vanaf 1962 tot een belasting op speculatieve meerwaarden, waarvan het begrip later aanzienlijk werd uitgebreid. Later kwamen daarbij de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen en nog later de bebouwde onroerende goederen, althans wanneer het goed binnen een bepaalde termijn werd verkocht. Voor aandelen was er de heffing op meerwaarden uit een aanmerkelijk aandelenbelang, maar dit was slechts een symbolische bepaling, voor belastingplichtigen die niet goed uit hun ogen keken. Ter verontschuldiging kan worden aangevoerd dat we in continentaal Europa niet het enige land zijn met een inconsistente belasting van meerwaarden op aandelen.

50. Tenslotte blijkt uit dit alles dat er nog veel te hervormen valt en dat het „*perpetuum mobile fiscale*” ook in de nieuwe eeuw nog lang heen en weer zal slingeren.