



Een kwarteeuw nieuwe fiscale procedure

# Het star denken van de twintigste eeuw doorbroken

TX

TUERLINCKX  
TAX LAWYERS

- colofon?

**Een kwarteeuw nieuwe fiscale procedure**

# **Het star denken van de twintigste eeuw doorbroken**

**TX**

TUERLINCKX  
TAX LAWYERS

Het star  
denken  
van de  
twintigste

De 'nieuwe'  
fiscale procedure viert  
zijn 25<sup>ste</sup> verjaardag

eeuw

doorbroken

## De ‘nieuwe’ fiscale procedure viert zijn 25<sup>ste</sup> verjaardag.

Op 27 maart 1999 werden de Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van de fiscale geschillen en de Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken (hierna gezamenlijk aangeduid als de “Wetten van 15 en 23 maart 1999”) gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad.

Deze ingrijpende fiscale hervorming in 1999 betekende het einde van de omstreden fiscale geschillenregeling waarbij de (toen nog zo genoemde) gewestelijk directeur zich met een jurisdictionele functie uitsprak over het door de belastingplichtige ingediende bezwaar, waarna de belastingplichtige zich enkel nog kon wenden tot het hof van beroep om de gevestigde aanslag te betwisten. Het hof zag zichzelf zag zich in een dergelijke beroepsprocedure overigens beperkt tot een kennisneming van de procedure die reeds werd gevoerd voor de gewestelijk directeur, zonder dat er nieuwe middelen mochten worden opgeworpen.

Deze onbetwistbaar tegenstrijdige positie van de gewestelijk directeur, die gehouden was tot de algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging (waaronder onpartijdigheid en onafhankelijkheid) maar gelijktijdig een aan het hoofdbestuur van de FOD Financiën hiërarchisch ondergeschikte rol te vervullen had, werd vervangen door een bezwaarfase waarin de gewestelijk directeur als administratieve overheid diende te beslissen over het bezwaar als vorm van administratief beroep. Tussen deze administratieve fase en de procedure voor het hof van beroep, werd de rechtbank van eerste aanleg geplaatst als bodemrechter voor ieder fiscaal conflict. De saisine van deze rechtbank in eerste aanleg en nadien het hof van beroep in tweede aanleg werd niet langer beperkt tot het in bezwaar gevoerde geschil, maar werd een procedure tegen de gevestigde belastingaanslag waarbij alle middelen konden worden opgeworpen.

Deze ‘nieuwe’ fiscale procedure trachtte tegemoet te komen aan alle bezorgdheden die bestonden omtrent de “dubbele pet” van de gewestelijk directeur, en deed een verdienstelijke poging om de basisbeginselen van de rechtsstaat en de daarbij horende beginselen van behoorlijke rechtsbedeling ook te waarborgen in fiscale geschillen.

Hoewel de Wetten van 15 en 23 maart 1999 een verbeterde fiscale procedure realiseerden die in veel opzichten tegemoetkwam aan de grove tekortkomingen die de vroegere fiscale procedure kenmerkten, dient vandaag te worden vastgesteld dat de fiscale procedure in haar huidige vorm niet langer toereikend is om de fundamentele rechten

en vrijheden van de belastingplichtige te waarborgen. Het personeelstekort bij de FOD Financiën, de KPI's die worden opgelegd aan taxatieambtenaren, de sociologische evoluties die onze samenleving kenmerkt, de gerechtelijke achterstand en het tekort aan fiscale rechters, de complexiteit van regelgeving en de enorme hoeveelheid data die vandaag onderdeel uitmaken van het fiscaal dossier, zijn maar een aantal knelpunten die ertoe leiden dat de 'nieuwe' fiscale procedure vandaag tekortkomt. De actuele juridische en maatschappelijke realiteit heeft ertoe geleid dat de belastingplichtige opnieuw op de problemen stoot waarmee hij meer dan 25 jaar geleden reeds werd geconfronteerd onder de 'oude' fiscale procedure en die zijn fundamentele rechten en vrijheden aantasten.

Deze nota tracht deze problematiek aan te kaarten en voert een betoog voor een constructiever conflictmodel waarin de dialoog tussen de belastingplichtige en de overheid centraal staat.

## De Wetten van 15 en 23 maart 1999 – Historische context en meest fundamentele wijzigingen

### Historische context: beroepsfase bij de gewestelijk directeur

Om de *ratio legis* van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 in kaart te brengen, dient eerst stilgestaan te worden bij de historische context waarin deze Wetten hun genese vonden. De Wetten kwamen er als reactie op de kwetsieuze fiscale procedure die eind vorige eeuw ons fiscaal landschap bepaalde.

Voor de hervorming van de fiscale procedure met de Wetten van 15 en 23 maart 1999 bestond er een fundamenteel onderscheid tussen de geschilprocedure inzake directe belastingen enerzijds en indirecte belastingen anderzijds. In de directe belastingen diende een belastingaanslag te worden betwist via een bezwaarprocedure bij de gewestelijk directeur, die over het bezwaar een jurisdictionele uitspraak diende te doen. De gewestelijk directeur werd als rechter beschouwd in deze fase van de procedure, ondanks dat hij in zijn hoedanigheid als gewestelijk directeur van de belastingadministratie behoorde tot één van de ministeries van de uitvoerende macht, de FOD Financiën. Gegeven de jurisdictionele aard van zijn uitspraak, diende de gewestelijk directeur de algemene beginselen van behoorlijke rechtsbedeling te respecteren en diende hij de rechten die de belastingplichtige hier als burger aan ontrok te waarborgen. Net als iedere rechter binnen de rechterlijke macht diende de gewestelijk directeur onafhankelijk en onpartijdig op te treden.<sup>1</sup>

Eenmaal de bezwaarprocedure werd afgerond, kon een vordering worden ingeleid bij het hof van beroep. Deze fase werd gekenmerkt door een “verbod op nieuwe grieven”, waardoor de belastingplichtige geen nieuwe grieven kon formuleren, zelfs geen nieuwe stukken kon bijvoegen in de procedure voor het hof van beroep.<sup>2</sup> Dit resulteerde in een procedure die slechts uit één wezenlijke gerechtelijke aanleg bestond, waarin het hof zich enkel kon buigen over betwistingen die reeds aan de gewestelijk directeur werden voorgelegd.

---

<sup>1</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14-19; J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 2-7.

<sup>2</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 110.

Voor de indirecte belastingen was de geschillenprocedure minder afgeleid en gold het gemeen procesrecht. Men kon zich vooreerst tot de Minister van Financiën richten bij “moeilijkheden” omtrent de heffing, alvorens zich tot de rechter te wenden. De geschillenfase werd uitsluitend gevoerd door de rechterlijke macht, waarbij de belastingplichtige zich, afhankelijk van het geval, in eerste instantie kon wenden tot ofwel de vrederechter, ofwel tot de rechtbank van eerste aanleg, waarna een beroepsprocedure voor het hof van beroep en vervolgens het Hof van Cassatie openstond.<sup>3</sup>

### Knelpunten van de geschillenprocedure voor de Wetten van 15 en 23 maart 1999

Deze regelgeving vertoonde een aantal knelpunten, waaraan de Wetten van 15 en 23 maart tegemoet wilden komen. De parlementaire voorbereiding van deze Wetten gaan uitvoerig in op de tekortkomingen van de fiscale geschillenprocedure zoals die tot dan toe gold.<sup>4</sup>

De bezwaarprocedure voor de gewestelijk directeur die een uitspraak met jurisdictioneel karakter deed, werd beschouwd als de achilleshiel van de tot dan toe geldende fiscale procedure.<sup>5</sup> De gewestelijk directeur oordeelde als rechter in eerste aanleg over de argumenten van de belastingplichtige en diende daarbij als onpartijdig en onafhankelijk orgaan de eerlijke en openbare behandeling van de voorliggende zaak te waarborgen.<sup>6</sup> Uit de praktijk bleek echter dat de gewestelijk directeur aan deze vereisten onmogelijk kon voldoen, gezien zijn hoedanigheid en functie binnen de uitvoerende macht.<sup>7</sup>

Ondanks zijn jurisdictionele positie, werd de gewestelijk directeur als lid van de uitvoerende macht strikt gebonden aan de commentaren en aanbevelingen van de belastingadministratie. Onafhankelijk van de vraag of de wet in het betreffende geval correct

<sup>3</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 2.

<sup>4</sup> Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer 1997-1998*, nr. 1341/1 en 1342/1, 2-5.

<sup>5</sup> Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer 1997-1998*, nr. 1341/1 en 1342/1, 2.

<sup>6</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14.

<sup>7</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14.



werd toegepast en correct werd geïnterpreteerd werd de gewestelijk directeur gebonden door het standpunt dat de belastingadministratie innam en door de beleidsbeslissingen die door het hoofdbestuur werden genomen in specifieke aangelegenheden. In BBI-dossiers werd de gewestelijk directeur er zelfs toe verplicht om voorafgaandelijk te overleggen met de behandelende ambtenaren.<sup>8</sup>

De wijze van geschillenbeslechting deed terecht vragen rijzen in verband met de scheiding der machten. Het uitvoeren van de wetten behoort tot de uitvoerende macht, terwijl het beslechten van geschillen die ontstaan tussen de uitvoerende macht en de burger of tussen burgers onderling, tot de bevoegdheid van de rechterlijke macht behoort. De uitvoerende macht controleert de wettelijkheid van de door de uitvoerende macht gestelde daden. De onpartijdigheid en onafhankelijkheid van het rechtsprekend orgaan ten opzichte van de uitvoerende macht betreft daarbij een fundamentele vereiste, die behoort tot de essentie van de rechtstaat.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 16.

<sup>9</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 16.

De onafhankelijkheid waarmee de rechterlijke macht dient te oordelen moet daarenboven niet alleen objectief, maar ook subjectief zijn. Het rechtsprekend orgaan moet voldoende waarborgen voorzien in haar samenstelling en uitoefening van haar functie die twijfel van onpartijdigheid kunnen uitsluiten, maar de effectieve eerbiediging van deze waarborgen volstaat daarenboven niet. Er mag zelfs geen schijn bestaan dat het rechtsprekend orgaan niet onafhankelijk is (“*Justice must not only be done, it must also be seen to be done*”).<sup>10</sup>

Daar waar deze basisbeginselen van de rechtsstaat in ieder geschil en iedere rechtstak werden gehandhaafd, kon dit niet worden gerealiseerd binnen de fiscale geschillenbeslechting die hierin inherent gebrekkig was. Zoals evenmin kon worden verwacht, kon de gewestelijk directeur de door een andere ambtenaar genomen beslissing die eveneens deel uitmaakte van de uitvoerende macht en in de regel daarenboven werkzaam was binnen dezelfde dienst onmogelijk met de nodige onafhankelijkheid en onpartijdigheid oordelen. De uitvoerende macht controleerde haar eigen handelingen, zonder zelfs maar te streven een schijn van onafhankelijkheid en onpartijdigheid. De belastingadministratie was partij en rechter, en dit vormde een doorn in het oog van de wetgever die de fundamentele rechten en vrijheden van haar burgers wenste te garanderen.

In aanvulling op de omstreden positie van de gewestelijk directeur, uitte de Raad van State destijds eveneens felle kritiek op het verbod om nieuwe grieven aan te brengen in de gerechtelijke fase van de fiscale geschillenregeling. Volgens de Raad van State vormde dit verbod een inperking op het recht op toegang tot de rechter. De motivering dat de rechter slechts diende te oordelen over het geding zoals door de partijen aanhangelijk werd gemaakt, vormde voor de Raad van State geen adequate verantwoording in het fiscaal contentieux.<sup>11</sup> De fiscale wetten zijn van openbare orde waardoor niet kan worden verantwoord dat geen nieuwe middelen konden worden opgeworpen.

<sup>10</sup> EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77, Campbell and Fell /The United Kingdom, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).; EHRM 22 oktober 1984, nr. 8790/79, Sramek/ Oostenrijk, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).; V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 17.

<sup>11</sup> RAAD VAN STATE (RvS), Advies over het ontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen, 23 juni 1997, *Parl.St.* Kamer 1997-1998, nr. 1341/1 en 1342/1, 64-66.

## Krachtlijnen van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 inzake de hervorming van de fiscale procedure

### ■ Wijziging van de fiscale geschillenregeling

De Wetten van 15 en 23 maart 1999 hadden de volgende doelstellingen als uitgangspunt voor de nieuwe fiscale procedure:<sup>12</sup>

- Het invoeren en verbeteren van het onderscheid tussen de administratieve en de jurisdictionele fase van de fiscale geschillenbeslechting;
- De toepassing van het gemeen gerechtelijk procesrecht in de jurisdictionele fase van de fiscale geschillenbeslechting;
- Een snelle administratieve fase voorzien in de fiscale geschillenbeslechting, die een filterfunctie heeft;
- Eenmaking van de fiscale procedures van de directe en indirecte, lokale en federale belastingen;
- De centralisatie van alle fiscale geschillen bij één rechtbank, die daar exclusief voor bevoegd is;
- Een toegankelijke jurisdictionele fase in de fiscale geschillenbeslechting, die kan worden opgestart bij tegensprekelijk verzoekschrift;
- Procesvertegenwoordiging van de belastingadministratie in eerste aanleg door haar eigen ambtenaren.

Deze bekommernissen die bestonden omtrent de vroegere fiscale geschillenbeslechting werden verholpen enerzijds door de bezwaarfase als werkelijke administratieve fase te beschouwen en anderzijds door een bijkomende jurisdictionele aanleg te creëren in fiscale zaken. Zodoende bestaat de fiscale procedure sinds 1999 uit drie fasen: eerst dient de administratieve bezwaarprocedure doorlopen te zijn, vervolgens kan men een rechtsvordering instellen bij de rechtbank van eerste aanleg en tot slot kan men zich wenden tot het hof van beroep in graad van beroep.<sup>13</sup>

De administratieve fase werd daarbij behouden, dit om een filterfunctie te vervullen: de bezwaarfase dient ertoe te leiden dat de administratie de meerderheid van de betwis-

<sup>12</sup> Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer 1997-1998*, nr. 1341/1 en 1342/1, 2-5; J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 2.

<sup>13</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 10.

tingen zelf tot tevredenheid van de belastingplichtige kan oplossen, op een snelle en efficiënte manier. Gezien het administratief karakter van deze bezwaarprocedure, is het niet noodzakelijk dat de beginselen van behoorlijke rechtsbedeling worden nageleefd. De beginselen van behoorlijk bestuur worden daarentegen toonaangevend voor de bezwaarprocedure. Er valt te denken aan het hoorrecht, het rechtszekerheidsbeginsel, vertrouwensbeginsel en fair play-beginsel. Daarnaast dient de administratie in eerste instantie zelf de mogelijkheid te hebben haar vergissingen recht te zetten, zonder de tussenkomst van een rechter in eerste aanleg.<sup>14</sup>

De filterfunctie van de bezwaarfase had tot doel om de overstelping van de rechtbanken met fiscale zaken te vermijden. Enerzijds wordt hiermee vermeden dat de gerechtelijke achterstand plots enorm toeneemt, door een ongefilterde hoeveelheid aan fiscale procedures naar de rechtbank van eerste aanleg te laten doorstromen. Anderzijds is het niet opportuun dat bepaalde dossier onmiddellijk aan de rechter worden voorgelegd, bijvoorbeeld wanneer het gaat om een materiële vergissing of een feitenkwestie waarover de administratie en de belastingplichtige het niet eens zijn.<sup>15</sup>

De administratieve procedure bleef door de Wetten van 15 en 23 maart 1999 aldus behouden. De Memorie van Toelichting van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 geeft daarvoor de volgende motivering<sup>16</sup>:

- De administratie blijkt erin te slagen de meerderheid van de geschillen zelf op te lossen in deze fase. Door deze fase als werkelijke administratieve fase te behandelen, waardoor de jurisdictionele waarborgen niet in acht genomen moeten worden, kan deze procedure snel en efficiënt verlopen;
- De administratie dient de mogelijkheid te krijgen om zelf haar vergissingen recht te zetten om te vermijden dat de rechterlijke macht wordt overstelpt met vorderingen, die kunnen worden opgelost met een nieuwe analyse van het administratief onderzoek of die kennelijk ongegrond zijn in hoofde van de belastingplichtige

<sup>14</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 13.

<sup>15</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 13-20.

<sup>16</sup> Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer 1997-1998*, nr. 1341/1 en 1342/1, 2-5.

Een administratieve procedure moet tijdig, effectief en regelmatig zijn ingesteld opdat een vordering voor de rechtbank van eerste aanleg ontvankelijk ingesteld kan worden. Het volstaat daartoe dat het administratief beroep is ingesteld volgens de daartoe vereiste voorwaarden.<sup>17</sup> Het bezwaar wordt echter geacht niet te zijn ingediend, indien het niet gemotiveerd was. Deze formele ontvankelijkheidsvereiste geldt zowel voor directe federale belastingen, als voor de lokale of regionale belastingen.

Indien er geen voorafgaande administratieve beroepsprocedure bestaat, kan de rechtbank van eerste aanleg eveneens kennisnemen van de vordering. De rechtspraak vult het begrip “geschillen over de toepassing van een belastingwet” ruim in.

De gerechtelijke fase, met de mogelijkheid op zowel een eerste aanleg als een beroepsfase, wordt beheld door de regels van het Gerechtelijk Wetboek.<sup>18</sup> De gemeenrechtelijke procedureregels zijn van toepassing, mits enkele uitzonderingen of bijzonderheden die voortvloeien uit eigen aard van een fiscaal geschil. De onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechters zijn algemene rechtsbeginselen en worden gegarandeerd in deze fase van de procedure. Het verbod om nieuwe grieven aan te brengen in de jurisdictionele fase werd geschrapt. Sinds 1999 is het de belastingplichtige toegestaan om onbeperkt bezwaren aan te voeren, ook indien ze voorheen, in de administratieve procedure, nog niet aan bod waren gekomen. Dit geldt nu zowel voor feitelijke grieven als voor rechtskwesties.<sup>19</sup>

#### ■ Overige procedurele wijzigingen

Voor het overige bleven de door de Wetten van 15 en 23 maart 1999 doorgevoerde wijzigingen binnen de fiscale procedure beperkt.

De hertaxatiemogelijkheden van de belastingadministratie in geval van de vernietiging van de belastingaanslag werden herzien en het concept van de subsidiaire aanslag werd ingevoerd, dit om het toepassingsgebied van de hertaxatietechniek te beperken en te

<sup>17</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 87.

<sup>18</sup> Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer 1997-1998*, nr. 1341/1 en 1342/1, 2; V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 20.

<sup>19</sup> J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 336; P. THION, “Nieuwe grieven in de fiscale procedure”, *TRF 2003/2*, nr. 234, 76-80.

specifiëren.<sup>20</sup> De subsidiaire<sup>21</sup> aanslag kan aangewend worden wanneer een belastingplichtige beroep aantekent tegen een directorale beslissing, en de rechter in de latere gerechtelijke fase overgaat tot de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de aanslag.<sup>22</sup> De vernietiging kan om eender welke reden worden uitgesproken, met uitzondering van de verjaring, opdat subsidiaire taxatie door de administratie kan worden aangewend.<sup>23</sup>

De administratie kan aldus een nieuwe aanslag ter goedkeuring voorleggen aan de rechterlijke instantie die de initiële aanslag vernietigde. De subsidiaire aanslag dient te gelden ten aanzien van dezelfde belastingplichtige en op grond van geheel of gedeeltelijk dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag. Als vaststaand basisprincipe geldt dat de administratie niet verplicht is om de onrechtmatigheid die heeft geleid tot de vernietiging van de initiële aanslag recht te zetten. Bijgevolg kan de administratie in het geval van procedurele of formeelrechtelijke fouten bij het vestigen van de aanslag in de gerechtelijke fase een nieuwe aanslag vestigen. De rechter zal dan oordelen over de geldigheid en invorderbaarheid van de nieuwe aanslag, en de invordering zal dusdanig pas kunnen plaatsvinden ter uitvoering van de gerechtelijke beslissing. De administratie kan zowel in eerste aanleg als in graad van beroep een voorstel tot subsidiaire aanslag voorleggen aan de rechter.<sup>24</sup>

#### ■ Enkele bedenkingen binnen de historische context

Onafhankelijk van de bedenkingen die hierna zullen worden geformuleerd met betrekking tot de fiscale procedure zoals deze werd gewijzigd in 1999 binnen de maatschappelijke en juridische context waarbinnen wij ons vandaag bevinden, past het om reeds hier een aantal kritische bedenkingen op te nemen met betrekking tot de Wetten van 15 en 23 maart 1999.

Allereerst moet worden erkend dat de Wetten van 15 en 23 maart 1999 een voelbaar betere en billijkere fiscale geschillenbeslechting realiseerden die een antwoord boden op de voornaamste gebreken die de vorige procedure kenmerkten. Aan de andere kant

<sup>20</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER en I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 121-122.

<sup>21</sup>

<sup>22</sup> Art. 356 WIB92

<sup>23</sup> S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.

<sup>24</sup> Cass. 13 februari 2015, AR F.13.0150.N, *Arr.Cass. 2015*, Afl. 2, 412-421; S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.

is het enigszins merkwaardig dat de partijdigheid en afhankelijkheid van bezwaarambtenaar in een dergelijke verregaande mate werd getolereerd en genormaliseerd bij het invoeren van de nieuwe procedure.

Vanzelfsprekend kon de gewestelijk directeur als lid van de uitvoerende macht onmogelijk voldoen aan de beginselen van behoorlijke rechtsbedeling, als is het maar omdat hij werkt voor de uitvoerende macht. Vanuit dat perspectief was de invoering van een volwaardige juridisdictionele geschillenbeslechting voor de rechtbank van eerste aanleg en nadien het hof van beroep dan ook noodzakelijk om de fundamentele rechten en vrijheden van de burger te waarborgen. Echter, er wordt ogenschijnlijk voorbij gegaan aan het feit dat de bezwaarambtenaar als lid van de uitvoerende macht en als administratieve beroepsinstantie eveneens gehouden is tot bepaalde beschermende basisbeginselen, namelijk de beginselen van behoorlijk bestuur.

Het dient te worden erkend dat onafhankelijkheid een veel minder verregaande invulling krijgt binnen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan binnen de algemene beginselen van behoorlijke rechtsbedeling, in de regel is het beslissende beroepsorgaan organisatorisch immers hiërarchisch ondergeschikt aan de politiek verantwoordelijken.<sup>25</sup> Desalniettemin verduidelijkte de Raad van Staat reeds dat de minimale onafhankelijkheid als volgt dient te worden geïnterpreteerd: *“de overheid die bevoegd is om een bepaalde beslissing te nemen die beslissing zelf moet nemen, zonder ongeoorloofde druk van buitenaf”*.<sup>26</sup>

De belastingadministratie is als overheid eveneens gehouden tot onpartijdigheid, wat zowel subjectief als structureel deint te worden ingevuld. Een ambtenaar mag bij het nemen van een beslissing geen persoonlijk en rechtstreeks belang hebben bij de besluitvorming.<sup>27</sup> Daarnaast dient ook op het vlak van organisatie en samenstelling van het beslissend orgaan een onpartijdigheid worden gewaarborgd. Concreet houdt dit bijvoorbeeld in dat éénzelfde persoon niet tweemaal, op twee niveaus, mag deelnemen aan de besluitvorming.<sup>28</sup>

<sup>25</sup> I. OPDEBEEK en S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

<sup>26</sup> RvS 24 november 2009, nr. 198.176, De Keye; I. OPDEBEEK en S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

<sup>27</sup> RvS 16 november 2010, nr. 208.927, Vandendriessche; RvS 24 februari 2016, nr. 233.913, Seys; I. OPDEBEEK en S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 378.

<sup>28</sup> in tuchtzaken: RvS 12 juni 1995, nr. 53.652, Schurmans.

De wetgever beëindigde de conflictueuze positie van de gewestelijk directeur als bezwaarambtenaar met een jurisdictionele functie, maar benadrukte geenszins dat de gewestelijk directeur net zoals iedere andere ambtenaar binnen uitvoerende macht gehouden is tot onpartijdigheid. Zoals hierna eveneens wordt uiteengezet, blijkt de belastingadministratie evenwel geenszins in staat om deze administratiefrechtelijk onpartijdigheid te waarborgen.

Het is gangbaar dat wanneer een ambtenaar van de controlediensten voornemens is om een aanvullende belastingaanslag te vestigen, dat hij of zij voorafgaandelijk dient te overleggen met een ambtenaar van Team Expertise (de bezwaardienst) waarbij die laatste ambtenaar zijn standpunt omtrent de voorliggende taxatie kenbaar maakt en in essentie inschat in welke mate de taxatie stand kan houden in de rechtbank. Wanneer er vervolgens met goedkeuring van Team Expertise een aanslag wordt gevestigd en de belastingplichtige hiertegen in beroep gaat via een bezwaarschrift, wordt het dossier wegens een personeelstekort meer dan eens toebedeeld aan de bezwaarambtenaar die zich oorspronkelijk reeds uitsprak over het dossier. Enkel in deze situatie is er reeds sprake van zowel subjectieve als structurele partijdigheid (het dossier wordt structureel toegewezen aan een bezwaarambtenaar die reeds standpunt innam, en de betreffende ambtenaar heeft er belang bij om zijn of haar eigen standpunt in de taxatiefase te bevestigen om zo geen gezichtsverlies te lijden).

Hoewel veel experts het standpunt innemen dat de voornoemde schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur weinig relevantie heeft omdat de belastingplichtige vervolgens toch beschikt over twee aanleggen voor de Belgische hoven en rechtbanken, zijn de negatieve gevolgen hiervan veelzijdig:

- In de eerste plaats wordt de “filter”-functie die de wetgever voor ogen had bij de introductie van de bezwaarfase als administratieve procedure niet of slechts gedeeltelijk gerealiseerd. Het dossier wordt niet herbekeken en evenmin heroverwogen;
- Daarnaast leidt dit tot een groot gevoel van onrechtvaardigheid in hoofde van de belastingplichtige. De belastingplichtige dient bezwaar in te dienen om de belastingadministratie op de hoogte te brengen van zijn grieven maar wordt dan geconfronteerd met een ambtenaar die zijn of haar idee reeds gevormd heeft. Dit zorgt voor polarisatie tussen de procespartijen;



- De bezwaarfase en de gesprekken die in dat kader plaatsvinden vormen het ideale forum om tot een vergelijk te komen tussen partijen. Indien de bezwaarambtenaar met een objectieve bril kan kijken naar de situatie en deze tegemoetkomingen kan doen aan de belastingplichtige wanneer dit geoorloofd is, kan een aanslepende gerechtelijke procedure worden vermeden. Door de partijdigheid van de bezwaarambtenaar is dit in feite evenwel vaak geen mogelijkheid.

Omwille van het voorgaande wordt de “filter”-functie van de bezwaarfase steeds zwaker en wordt dit meer een nodig kwaad dat door de belastingplichtige dient te worden getrotseerd. Hoewel de wetgever de jurisdictionele positie van de gewestelijk directeur terecht afschafte en de bezwaarfase daarbij behield om de toevloed van fiscale zaken tot de rechtbanken met de juiste intenties behield, blijkt in de praktijk dat de partijdigheid van de bezwaarambtenaar een blijvend probleem betreft. Al is het maar omdat dit het conflict en de polarisatie tussen burger en belastingadministratie verergert.



## De impact van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 vanuit historisch perspectief

De impact van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 mag niet worden onderschat. De hervorming van de fiscale geschillenbeslechting en de uitbreiding van de tussenkomst van de rechterlijke macht in de jurisdictionele fase heeft de fiscale procedure rechtsstaatwaardig gemaakt. Net zoals in andere rechtstakken heeft de burger sedertdien de vrije toegang tot de Belgische hoven en rechtbanken om het fiscale geschil waarin zij betrokken zijn te onderwerpen aan het onpartijdig en onafhankelijk oordeel van een Belgische rechter. Enkel de rechterlijke macht, die volledig onafhankelijk is van de uitvoerende macht, kan de onverkorte toepassing van deze basisbeginsel waarborgen.

Er kan echter gesteld worden dat de Wetten van 15 en 23 maart 1999 niet volledig aan de door de wetgever vooropgestelde verwachtingen voldoen anno 2024. Er hebben zich de laatste decennia een heel aantal evoluties voorgedaan, zowel op juridisch als op maatschappelijk- cultureel vlak, die ertoe hebben geleid dat er een heel aantal knelpunten van de fiscale procedure zijn komen bloot te liggen.

### Evoluties in het juridisch en maatschappelijk denken en optreden van burger

De huidige samenleving wordt gekenmerkt door een razendsnelle evolutie op vrijwel alle vlakken. Zo is ook de verhouding tussen de burger en de overheid anno 2024 sterk geëvolueerd ten opzichte van de manier waarop zij eind 20ste eeuw met elkaar interageerden. Een algemene tendens die onze samenleving kleurt is de evolutie van een hiërarchische samenleving naar een meer horizontale samenleving. De nood aan interactie op basis van wederzijdse afhankelijkheid maakt plaats voor een interactie op basis van wederzijdse aantrekkelijkheid, zowel tussen burgers onderling als tussen de burger en de overheid. De burger heeft een grote onafhankelijkheid verworven en beschikt over een substantiële hoeveelheid aan informatie, mobiliteit en kapitaal. Dit zorgt ervoor dat hij aantrekkelijkheid kan laten prevaleren op afhankelijkheid en ervoor kan kiezen om een zakelijke interactie aan te gaan zolang dit voor hem interessant of aantrekkelijk is. Als dit niet meer het geval is, gaat hij op zoek naar een nieuwe, meer aantrekkelijke tegenpartij.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 25.

Voorts neemt ook de mondigheid van de burger toe, wat ervoor zorgt het bewustzijn van het eigen belang de grootste drijfveer kan worden voor zijn handelen. De burger onderwerpt zich niet meer zomaar aan wat hem wordt opgelegd en komt op voor zijn eigen belangen.<sup>30</sup>

Als de overheid in dit soort samenleving haar gezag wil doen gelden, wordt ze gedwongen zich op te stellen als een aantrekkelijke gesprekspartner. Daarnaast dient ook de administratie zich bewust te zijn van haar eigen belang, en doet ze er goed aan om dit te expliciteren. Hetzelfde geldt voor de burger die een poging onderneemt om invloed te hebben op de uitvoerende overheid.<sup>31</sup>

Deze tendensen zijn anno 2024 een bron tot conflict tussen de burger en de overheid, die ingericht is als een bureaucratie met een grote focus op objectiviteit en massaliteit. Wanneer de overheid ingaat tegen de algemeen geldende gevoelens van de burger, verkleint de slaagkans van haar beleid aanzienlijk.

### Evoluties in het bestuursrecht en het optreden van de administratie in de fiscaliteit

Het recht in de twintigste eeuw werd gekenmerkt door een grote mate van neutrale objectiviteit, waarbij de randvoorwaarden werden uitgewerkt waarbinnen de burger zijn behoeften vormgaf. Daartoe diende de bureaucratische organisatie van de overheid als geschikte beleidsvorm die het mogelijk maakte om een objectieve en massale rechtstoepassing te bewerkstelligen. Door de omvang, expertise, operationele gerichtheid en snelle en systematische verwerking van regels en instructies, konden nieuwe regels en instructies snel uitgevoerd worden.<sup>32</sup>

Deze snelle uitvoering resulteerde in de nood aan een groot aanpassingsvermogen van de burger. De laatste decennia maakte dit aanpassingsvermogen echter plaats voor mondigheid en openlijke weerstand jegens de overheid, zoals hierboven reeds aangehaald.

<sup>30</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 25.

<sup>31</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 25.

<sup>32</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 22.

Daarnaast brengt deze omvangrijke overheidsorganisatie met zich mee dat taken en bevoegdheden de voorbije decennia duidelijk omljnd en gescheiden zijn geworden, niet in het minste bij de belastingadministratie. Dezelfde ambtenaar voert dezelfde taak herhaaldelijk uit, telkens jegens een andere belastingplichtige. Zo behandelt eenzelfde ambtenaar honderden aangiftes, en behandelt een andere ambtenaar honderden bezwaarschriften. De belastingambtenaar ontwikkelt een vast patroon teneinde zijn zaken vlot te kunnen afhandelen, en behoudt een zekere emotionele afstand ten aanzien van de hem voorliggende zaken. Voor de belastingplichtige ligt dit echter anders. Hij komt vaak slechts eenmalig, of hoogstens enkele keren in conflict met de administratie. Een dergelijk conflict resulteert voor hem niet zelden in spanning en een ongemakkelijk gevoel. Deze interactie is wat men noemt de ontmoeting tussen de “*repeat player*” en de “*one shotter*”.<sup>33</sup>

De keerzijde van deze massale en objectieve rechtsbedeling is echter dat het individu steeds meer op de achtergrond is komen te staan. Het maatwerk is onder druk te komen staan, en werd vervangen door bandwerk. Er ontstaat een groot formalise en het formeel fiscaal recht breidt steeds meet uit, waardoor het de bovenhand krijgt over de inhoudelijke beoordeling en behandeling van een fiscaal dossier. Het personeelsgebrek bij de administratie en de tijdsnood die ontstaat bij de behandeling van fiscale dossiers dragen hiertoe bij. Het groeiend begrotingstekort draagt bij aan de enorme druk die op een belastingambtenaar wordt uitgeoefend. Er is meer werk, maar minder geld om ambtenaren te betalen, waardoor de werkdruk enorm toeneemt. Daarnaast voorziet de administratie in een heel aantal “*Key Performance indicators*” (hierna: KPI’s) waaraan elke belastingambtenaar en in het bijzonder de ambtenaren van de Bijzondere Belastinginspectie (ook wel “BBI”) moeten voldoen. Zij dienen harde targets te halen, ongeacht de vraag welke realiteit er aan hun dossiers ten gronde ligt.

Door al deze factoren ontspoord de dialoog tussen de belastingplichtige en de administratie, en voelt de belastingplichtige zich onrechtvaardigder behandeld dan ooit. Beide partijen zijn in verschillende mate emotioneel betrokken de kwestie, waardoor hun verwachtingen meer dan ooit uiteenlopen.

De beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijke rechtsbedeling pogen hieraan tegemoet te komen en remediëren in zekere mate de objectivering van het contact tussen de overheid en burger. Dit is echter geen sluitende oplossing voor de conflicten

<sup>33</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 22-25.

die steeds vaker ontstaan tussen de belastingplichtige en de administratie. Door het gebrek aan codificatie en een specifiek toepassingskader blijft het invoeren van deze beginselen een onzekere actiemogelijkheid in een poging om de rechten van de belastingplichtige af te dwingen. Ditzelfde werd hierboven reeds opgeworpen als één van de algemene tekortkomingen van de Wetten van 15 en 23 maart 1999. De rol van de bezwaarambtenaar wordt minder belangrijk, maar aan zijn partijdigheid wordt niet geredieerd. Dit stimuleert het conflictmodel waarin burger en belastingadministratie zich vandaag bevinden.

*“A focus on rules, tends to narrow the range of legally relevant facts, thereby detaching legal thought from social reality. The result is legalism, a disposition to rely on legal authority, to the detriment of practical problem solving. The application of rules ceases to be informed by a regard for purposes, needs and consequences.”*<sup>34</sup>

### Evoluties binnen de fiscale wetgeving

Simultaan met deze maatschappelijke evoluties wordt het fiscaal recht gekenmerkt door een steeds toenemende complexiteit. Dit wordt ook onderschreven door de wetgever zelf die de onderzoeks- en aanslagtermijnen in 2022 nog wijzigde en voor fiscale fraudedossiers verlengde tot 10 jaar, dit specifiek omwille van de “complexiteit” van de fiscale wetgeving<sup>35</sup>.

De fiscale wetgeving wordt continu uitgebreid en verbreed, er worden nieuwe regels en nieuwe uitzonderingen toegevoegd aan het wettelijk kader, zonder dat er nog sprake is van een complementaire regelgeving.<sup>36</sup> Voorbeelden van oeverloos complexe regelgeving betreffen de regels inzake vrijstelling in de bedrijfsvoorheffing voor werken in onroerende staat (deze regelgeving zit vevat in het Wetboek Inkomstenbelasting maar gaat uit van de definitie voor “werk in onroerende staat” zoals deze gekend is onder de BTW-wetgeving, waarbij die laatste niet is aangepast aan het nieuw goederenrecht) of de innovatieaftrek (waarbij het Wetboek Inkomstenbelasting in principe het Wetboek

<sup>34</sup> P. NONET en P. SELZNICK, *Law and society in transition: toward responsive law*, New York, Harper and Row, 1978, 122 p.

<sup>35</sup> Wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/1, 69.

<sup>36</sup> Zie citaat van J.L.M. Gribnau en S.M.J. Dusarduijn in B. Peeters, “Woord vooraf bij editie 2022-2023”, in A. TIBERGHEN, *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht 2022/2023*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, voorwoord.

Economisch Recht volgt, maar in de praktijk blijkt dat de belastingadministratie hieraan geen gevolg hecht). In de personenbelasting betreft de continu bijgewerkte autofiscaliteit één van de meeste complexe aangelegenheden.

De regelgeving wordt dermate complex dat deze voor zowel belastingplichtige als belastingadministratie moeilijk en soms zelfs quasi onmogelijk correct kan worden toegepast, wat de hierboven omschreven conflictsituatie enkel meer in de hand werkt. De belastingplichtige investeert om zich te confirmeren aan de wijzigende wetgeving en tracht de geldende regelgeving zo goed mogelijk toe te passen en daarbij de nodige administratieve onderbouw te voorzien, zij het dat hij de neiging zal hebben om de regelgeving in zijn voordeel te interpreteren en een evenwicht zal zoeken tussen een operationeel haalbare en een perfecte administratie. De belastingadministratie wordt geconfronteerd met dezelfde complexiteit, maar zal door tijdsgebrek (zie *supra*) eerder uitgaan van een restrictieve interpretatie en zal vaak het standpunt innemen dat er onvoldoende bewijs wordt aangeleverd om de correctheid van de aangifte aan te tonen. Vanzelfsprekend leidt het voorgaande tot conflictsituaties waarbinnen beide partijen omwille van financiële belangen vasthouden aan extreme en tegengestelde standpunten, hoewel er in feite ruimte is om een middenweg te vinden op basis van het aangeleverde bewijs.





## Knelpunten van de fiscale procedure anno 2024

De hiervoor genoemde tendensen en evoluties uiten zich op verschillende vlakken in ons fiscaal recht. Ook de wetgever en de rechtspraak dragen bij aan een groeiend aantal aanleidingen tot conflict bij een interactie tussen de administratie en de belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige zich onrechtvaardig behandeld voelt. Enkele concrete conflicten en knelpunten die duidelijk waarneembaar zijn in de dagelijkse praktijk vormen treffende voorbeelden van de scheeftrekking binnen de fiscale geschillenbeslechting, waardoor de volledige geschillenregeling zoals ingevoerd door de Wetten van 15 en 23 maart 1999 onder druk komt te staan.

### De gebrekkige filterfunctie van de bezwaarprocedure

De Wetten van 15 en 23 maart 1999 hadden één duidelijk doel voor ogen bij het behouden van de bezwaarfase als administratieve fase tussen de controle en de jurisdictionele fase voor de rechtbank: de belastingadministratie toelaten om zaken te filteren, dienwijze dat de druk op de Belgische hoven en rechtbanken behapbaar blijft. Deze filterfunctie betreft het eerste grote knelpunt. In realiteit heeft de bezwaarprocedure slechts zelden de filterende werking die de wetgever eraan heeft toegeschreven.

Zoals hierboven reeds in detail werd uitgeschreven heeft het hardnekkig personeelstekort bij de belastingadministratie onder meer tot gevolg dat de bezwaarambtenaar die het dossier in bezwaar zal behandelen reeds vanaf het begin betrokken wordt bij een fiscale controle. De controleambtenaar zal de bezwaarambtenaar reeds om een standpunt vragen bij de voorgenomen taxatie en via interne communicatie zal de bezwaarambtenaar reeds opmerkingen geven op de taxatie.

Naast het feit dat dit regelrecht haaks staat op de persoonlijke en structurele onpartijdigheid waartoe de belastingadministratie gehouden is, beperkt dit in extreme mate de filterfunctie van het bezwaar. Conform de wil van de wetgever zou iedere bezwaarambtenaar met de nodige objectiviteit en afstand opnieuw naar het dossier moeten kijken, met het oog op het rechtzetten van de eventuele fouten die door de controleambtenaar werden begaan in het vestigen van de aanslag. De realiteit is evenwel dat een bezwaarambtenaar vaak reeds tussenkwam in de controlefase en samen met de belastingcontroleur een standpunt innam. In een dergelijke situatie wordt het dossier

zelden met de nodige objectiviteit hernomen in de bezwaarfase, al is het maar omdat de bezwaarambtenaar gezichtsverlies zou kunnen leiden.

De situaties waarin het bezwaar niet kan worden beschouwd als een volwaardig administratief beroep beperkt zich overigens niet toe deze situaties. Zelfs wanneer de bezwaarambtenaar in beginsel onpartijdig kan handelen, wordt in de regel steeds overlegd met de controleambtenaar. Vaak sluit de bezwaarambtenaar zich aan bij de analyse van de taxatieambtenaar om het dossier niet te verzwakken en de slaagkansen in een eventuele gerechtelijke procedure te vergroten. Dit is des te meer het geval in complexe dossiers die betrekking hebben op meerdere aanslagjaren, waarbij de tijdlijn zeer uitgestrekt is. In dit soort gevallen is de financiële en proceseconomische impact te groot, en zal de bezwaarambtenaar zich steeds aansluiten bij het standpunt van de controleambtenaar.

Dit alles resulteert in een manifeste schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, maar daarenboven in het wegvallen van de bestaansreden van de bezwaarfase: zaken filteren en waar mogelijk tot een vergelijk te komen met de belastingplichtige. De belastingplichtige ervaart het gebrek aan “*sérieux*” in de bezwaarfase, overigens terecht, als onbillijk en zal ook zelf een grotere *incentive* voelen om, ongeacht de uitspraak in de bezwaarfase, alsnog een vordering in te stellen in rechte, in de hoop daar de rechtvaardigheid te vinden die in de bezwaarfase manifest ontbreekt.

Het past in deze context te verwijzen naar het befaamde “proces 110”. Proces 110 betrof een niet-gepubliceerde administratieve richtlijn die door het hoofdbestuur van de FOD Financiën werd opgesteld en die impliceerde dat bezwaarambtenaren een bezwaarschrift in de inkomstenbelasting maar mochten behandelen en onderzoeken indien de belastingplichtige nieuwe middelen opwierp in zijn bezwaarschrift ten opzichte van de argumenten die hij opnam in zijn antwoord op bericht van wijziging dat voorafging aan de eigenlijke taxatie.<sup>37</sup> De Minister van Financiën bevestigde het bestaan van deze interne instructie in een antwoord op een parlementaire vraag in 2018.<sup>38</sup>

Hoewel “proces 110” vandaag niet meer lijkt te worden toegepast, blijft al het voorgaande het eerste knelpunt binnen de huidige fiscale geschillenbeslechting: onnodig veel dossiers worden niet grondig en met de nodige objectiviteit behandeld in bezwaar,

<sup>37</sup> F. LEDAIN, “Proces 110: het einde van de terugkeer van nieuwe grieven?”, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).

<sup>38</sup> Integraal verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, 24 januari 2018, nr. 54 COM 803, p. 24.

waardoor steeds meer conflicten worden voorgelegd aan de rechtbank. De gerechtelijke achterstand leidt er vervolgens toe dat het jaren duurt vooraleer de belastingplichtige rechtszekerheid verwerft in een concreet geschil. Dit is geen duurzame manier van werken en betreft daarenboven een werkwijze die niet door de wetgever werd beoogd bij het invoeren van de Wetten van 15 en 23 maart 1999.

## De administratie als rechtstreekse procespartij – een grote vergissing

Bij de hervorming van de fiscale procedure werd een bijkomende maatregel ingevoerd die het mogelijk maakt voor de belastingambtenaar zelf om de fiscale administratie te vertegenwoordigen in rechtbanken.<sup>39</sup> Dit vormt een substantiële uitzondering op het pleitmonopolie.

Deze maatregelen werd ingegeven vanuit het idee om de taxatieambtenaar zelf te betrekken bij de betwisting in rechte, en hem zo meer verantwoordelijkheidszin bij de brengen bij het nemen van taxatiebeslissingen. Hij vertegenwoordigt de administratie niet alleen bij het opstellen van de berichten van wijzigingen en dergelijke meer, maar ook bij de behandeling van de zaak in de rechtbank.<sup>40</sup> Daarnaast achtte men het een voordeel dat de taxatieambtenaar met de concrete kennis over het dossier en het praktisch inzicht in de feiten zelf in rechte kon optreden. Er diende geen beroep gedaan te worden op een advocaat die de administratieve standpunten in rechte verdedigde, zonder de nodige feitelijke *feeling* te hebben met het dossier. Wanneer de procedure voor het hof van beroep een feitenkwestie betrof, was het voor het invoeren van deze maatregel quasi onmogelijk om de concrete ervaringen, vaststellingen en impressies van de taxatieambtenaar correct weer te geven.<sup>41</sup>

Op het pleitrecht van de advocaat bestaat sinds jaar en dag een belangrijke uitzondering: een advocaat pleit niet *pro domo*, hij pleit nooit voor zichzelf, zijn familie of zijn naasten. Deze uitzondering is essentieel voor de behoorlijke behandeling van een rechtszaak, daar degene die de zaak uiteenzet voor de rechter, de nodige onafhankelijkheid en afstand dient te behouden ten aanzien van de partij die hij vertegenwoordigt. Dit laat de advocaat toe om aan de rechter een objectief inzicht te verschaffen. Dit

<sup>39</sup> Art. 379 WIB92

<sup>40</sup> J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 338.

<sup>41</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 176.

voordeel van de tussenkomst van een advocaat in een gerechtelijke procedure gaat volledig teloor door de mogelijkheid voor de taxatieambtenaar om hun zaak zelf te bepleiten. De belangen van de administratie worden niet meer behartigd door een onafhankelijke advocaat, maar door de taxatieambtenaar zelf die zijn eigen dossier, zijn eigen bevindingen en beslissingen dient te verdedigen.<sup>42</sup>

Wanneer de betwisting met de administratie voor de rechtbank komt, vormt dit pleitrecht voor de taxatieambtenaar een inbreuk het principe dat men niet *pro domo* pleit. Het vooruitzicht om zelf voor de rechtbank te verschijnen vormt voor de taxatieambtenaar een incentive om reeds bij de opstart van het onderzoek een sterke positie in te nemen die verdedigbaar is in de rechtbank, wat ten koste gaat van de zoektocht naar een billijke oplossing, gegeven de feiten en de bewijsstukken die voorhanden zijn.<sup>43</sup>

Daarenboven kunnen we ons de vraag stellen of een taxatieambtenaar, vaak met een beperkte juridische kennis, in staat is om op een kwalitatieve manier zijn zaak voor te leggen aan de rechter. Er is immers een ruimere juridische achtergrond vereist om als taxatieambtenaar op een correcte manier te taxeren. De groeiende complexiteit van het fiscaal recht, het geheel van bewijsrechtelijke regels en de complexiteit die gepaard gaat met het opleggen van sancties door middel van belastingverhogingen en de daarbij in acht te nemen waarborgen, leidt ertoe dat kennis van de fiscaliteit niet volstaat om een kwalitatief onderzoek te voeren en de correcte beoordelingen te maken.

De belastingplichtige die verzeild raakt in een gerechtelijke procedure over een complex fiscaal geschil, zal steeds meerdere adviseurs onder de arm nemen om hem bij te staan in de procedure. Hij zal niet alleen beroep doen op een fiscaal advocaat, maar ook op een advocaat gespecialiseerd in andere rechtstakken, boekhouders, experts in IP, IT of andere materies, afhankelijk van het geschil dat voorligt aan de rechtbank. Het kan niet van de taxatieambtenaar verwacht worden dat hij uitvoerige kennis heeft van alle materies die van belang kunnen zijn in een fiscaal geschil. Daarnaast zal de taxatieambtenaar evenmin in staat zijn om alle bewijsstukken, die soms buitengewoon omvangrijk zijn, zelf grondig door te nemen en op basis daarvan een objectief onderzoek te voeren. De belastingplichtige wordt in de rechtbank geconfronteerd met een partij

---

<sup>42</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 176.

<sup>43</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 176.

die hoewel zij een overheid betreft een extreem en vaak onbillijk standpunt inneemt dat geen rekening houdt met de onderliggende bewijsstukken, en dient de rechtbank ervan te overtuigen dat hij de fiscale wet alsnog correct toepaste.

Een treffend voorbeeld is de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling. Om over de opportuniteit hiervan te oordelen, is een grondige kennis van de regulering inzake patenten en het Wetboek Economisch Recht vereist. Dit illustreert dat het fiscaal recht voortbouwt op andere rechtstakken, zoals het economisch recht. Over deze kwesties ontstaan enorme discussies, die niet zelden te wijten zijn aan de gebrekkige kennis van het economisch recht van de taxatieambtenaar.

In het strafrecht gaat het er volledig anders aan toe. In een strafrechtelijke, fiscale procedure kan de substituut-Procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden optreden.<sup>44</sup> Ook deze substituten treden zelf op in de rechtbank, ter behartiging van de belangen van de maatschappij. Voor deze substituten bestaan er echter zware benoemingsvoorwaarden. Ten eerste dienen ze te voldoen aan de benoemingsvoorwaarden voor een reguliere substituut. Ze dienen een doctor of licentiaat in de rechten te zijn, te slagen voor een examen inzake beroepsbekwaamheid en houder te zijn van een getuigschrift waaruit blijkt dat ze de voorgeschreven gerechtelijke stage met vrucht hebben voltooid. Daarnaast moeten ze ook titels of verdiensten kunnen voorleggen waaruit hun bijzondere kennis in de materie blijkt (art. 194, §4 Ger.W.). Deze worden onderzocht door de benoemings- en aanwijzingscommissie zoals vermeld in art. 259bis-8 Ger.W.<sup>45</sup>

De voorwaarden om tot dit ambt benoemd te worden, zijn dus uitermate streng. Dit staat in schril contrast met de vereisten die worden gesteld om het beroep van taxatieambtenaar te kunnen uitoefenen. Enige rechtenopleiding is niet vereist.

Toch kunnen zowel de taxatieambtenaar als de substituut-Procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden sancties vorderen, respectievelijk van administratieve aard of van strafrechtelijke aard zij het dat de consensus in de rechtspraak stelt dat zelfs een belastingverhoging van 10% een strafrechtelijk karakter heeft. Beiden

<sup>44</sup> L. HUYBRECHTS, “Art. 147 Ger.W. - Art. 153 Ger.W.” in P. DEPUYDT, B. ALLEMEERSCH, B. VAN DEN BERGH en S. RAES (eds), *Gerechtelijk recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I, Deel II, Boek I, Titel II*, Mechelen, Wolters Kluwer, afl. 95, (186) 188-189.

<sup>45</sup> L. HUYBRECHTS, “Art. 147 Ger.W. - Art. 153 Ger.W.” in P. DEPUYDT, B. ALLEMEERSCH, B. VAN DEN BERGH en S. RAES (eds), *Gerechtelijk recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I, Deel II, Boek I, Titel II*, Mechelen, Wolters Kluwer, afl. 95, (186) 188-189.

vorderen bijgevolg de toepassing van strafrechtelijke sancties. De substituut-Procureur des Konings dient echter het opsporingsonderzoek, waarvan hij de verantwoordelijkheid draagt, zowel à charge als à décharge te voeren, overeenkomstig art. 28bis Sv.

Het feit dat de wetgever voor de substituut- Procureur des Konings dergelijke strenge vereisten oplegt en het onderzoek tot in detail regelt, wijst erop dat de goede rechtspleging in strafzaken hoog in het vaandel wordt gedragen. De wetgever bouwt zelf als het ware kwaliteitsvereisten in in de wetgeving, om ervoor te zorgen dat elke strafrechtelijk (fiscaal) onderzoek met kennis van zaken behandeld wordt. De vraag dient te worden gesteld waarom het contrast met het fiscaal recht zo groot is. In het bijzonder wanneer wordt vastgesteld dat fiscale ambtenaren even verregaande strafrechtelijke sancties kunnen opleggen zoals belastingverhoging van 10% tot 200%.

### De teloorgang van het formalisme in fiscale zaken: de subsidiaire aanslag en Antigoon

Het formalisme in fiscale en gerechtelijke procedures, en in het recht in het algemeen, blijft steeds toenemen. Wetten en de daarmee gepaard gaande procedureregels worden opgesteld en ingevoerd bij de vleet. Hetzelfde geldt in het fiscaal recht waar in de meeste belastingen een duidelijk wettelijk kader wordt voorzien voor het vestigen van aanslagen, het controleren van aangiftes en het wijzigen van aangiftes.

Dit staat in schril contrast met de evolutie die zich sinds 2003 voordoet ingevolge de Antigoon-rechtspraak die het formalisme steeds verder uitholt.<sup>46</sup> Deze rechtspraak, die betrekking heeft op het toelaten van onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken, is inmiddels gecodificeerd in art. 32 V.T.Sv. Onrechtmatig verkregen bewijs dient niet *ipso facto* geweerd te worden uit een procedure, en is onder bepaalde voorwaarden toch toelaatbaar.

De Antigoon-rechtspraak heeft sinds het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015 ook doorwerking in het fiscaal recht.<sup>47</sup> Het Hof van Cassatie oordeelde dat onrechtmatig verkregen bewijs moet worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces, en slechts geweerd dient te worden “*wanneer zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende*

<sup>46</sup> Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, afl. 10, 1862-1868.

<sup>47</sup> Cass. 22 mei 2015, nr. F.13.0077.N, *Arr.Cass.* 2015, 1349-1363.

*overheid mag worden verwacht dat het gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht*". De drempel om onrechtmatig verkregen bewijs te weren uit een fiscale procedure wordt met deze rechtspraak relatief hoog gelegd. Slechts een

stevige inbreuk op de beginselen van behoorlijk bestuur resulteert in de ontoelaatbaarheid van het onrechtmatig verkregen bewijs.

In diezelfde sfeer van uitholling van procedurele waarborgen valt ook te denken aan de subsidiaire aanslag. Deze uitzonderingsprocedure zit vervat in artikel 356 Wetboek Inkomstenbelasting. Bij de vernietiging van een aanslag door de rechter kan de administratie binnen een termijn van zes maanden een subsidiaire aanslag bij conclusie voorleggen aan de rechter, op grond van dezelfde elementen (of een deel ervan) als de initiële aanslag. De rechter beoordeelt de geldigheid en invorderbaarheid van de subsidiaire aanslag.

Het Hof van Cassatie heeft meermaals bevestigd dat een subsidiaire aanslag mogelijk is na de vernietiging van een aanslag om eender welke reden, behoudens verjaring. Een vaststaand basisprincipe is dat de administratie voor het vestigen van subsidiaire aanslag niet verplicht is om de onrechtmatigheid die heeft geleid tot de vernietiging van de initiële aanslag, te herstellen. Dit systeem is te verantwoorden zolang zowel de administratie als de rechter hun rol blijven vervullen. De administratie moet er alles aan doen om onregelmatigheden of fouten te vermijden en om de formele fiscale regels te volgen. Wanneer de administratie toch een onrechtmatigheid begaat, dient de rechter met grote nauwkeurigheid en extra omzichtigheid toe te zien op de wettigheid en gegrondheid van de subsidiaire aanslag. Het gevaar dreigt echter dat de slinger doorslaat en de procedure van de subsidiaire aanslag wordt misbruikt door de administratie om onbestraft procedurefouten te begaan.<sup>48</sup>

Dit resulteert er in de praktijk in dat procedureregels frequent met de voeten getreden worden door de belastingadministratie, daar dit op basis van de Antigoon-leer en de subsidiaire aanslag vaak zonder gevolg blijft. Enkel bij een schending van de verjaringsregels is het vandaag de dag nog mogelijk om met een waarschijnlijkheid grenzend aan zekerheid te kunnen inschatten of het middel slaagkansen heeft, omdat een subsidiaire aanslag in dat geval niet meer mogelijk is en omdat deze voor wat betreft onderzoek zijn voorgeschreven op straffe van nietigheid (de uitgebreide onderzoekstermijn in geval

---

<sup>48</sup> S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", TRF 2022/11, nr 623, 552-559.

van aanwijzingen van belastingontduiking zoals voorzien in artikel 333, lid 3 Wetboek Inkomstenbelasting kan enkel worden toegepast in geval van een voorafgaande kennisgeving, dit op straffe van nietigheid). In de praktijk dient evenwel te worden vastgesteld dat de belastingadministratie meer dan eens heeft gepoogd om zelfs zonder voorafgaande kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn onderzoekshandelingen te stellen op basis van de zevenjarige onderzoekstermijn, dit onder het mom van een onderzoek in de BTW. In de BTW-regelgeving dient er geen voorafgaande kennisgeving te worden gestuurd, waardoor de belastingadministratie onderzoekshandelingen in de regel stelt in het kader van een BTW-onderzoek zelfs als het in feite louter inkomstenbelasting. Processen-verbaal die worden opgesteld over de gestelde onderzoekshandelingen vermelden steeds zowel de bepalingen uit het Wetboek Inkomstenbelasting als uit het BTW-Wetboek. Het dient te worden benadrukt dat de belastingadministratie op dit punt reeds meermaals werd teruggefloten.<sup>49</sup>

De conclusie in deze dient te zijn dat een groot deel van de procedureregels dode letter blijft. In deze context is het overigens belangrijk om de machtsverhouding tussen de belastingadministratie enerzijds en de belastingplichtige anderzijds correct in te schatten. In tegenstelling tot hetgeen geldt in het strafrecht, kan de belastingadministratie onmiddellijk torenhoge belastingverhogingen met een strafrechtelijk karakter opleggen (10% tot 200%) die onmiddellijk uitvoerbaar zijn. Zonder dat enige rechter zich buigt over het dossier wordt de belastingplichtige geconfronteerd met een gigantische financiële sanctie. Combineer dit met het feit dat controleambtenaren worden gestimuleerd om zelfs bij twijfel te taxeren (zie *infra*), en er kan niet anders worden geconcludeerd dan dat de belastingplichtige zich in een onrechtvaardig zwakke positie bevindt die de financiële knevelarij benadert.

Nadat de aanslag werd gevestigd (en het bezwaarschrift werd afgewezen) dient de belastingplichtige te overwegen of hij al dan niet jarenlang wenst te procederen, met alle kosten van dien, om de sanctie en de belasting mogelijk te verminderen. Vaak zal een belastingplichtige niet beschikken over de moed of de middelen om een jaren durende procedureslag te voeren waarvan de uitkomst allerminst zeker is, waardoor procedurefouten zonder gevolg blijven. Even vaak zal de belastingplichtige een minnelijke schikking treffen met de belastingadministratie waar hij minder dient te betalen dan werd ingekohierd, maar nog steeds significant meer dan wanneer de procedureregels

<sup>49</sup> Rb. Namen 6 april 2011, *Fisc. Act. 2011*, nr. 29, 11; Rb. Leuven 10 mei 2019, *rolnr.* 17/1136/A, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).



niet werden geschonden. Het gebrek aan eenduidige wetgeving en rechtspraak wordt in deze situatie een drukkingsmiddel dat de belastingadministratie toelaat om hogere belastingen te innen.

Vanzelfsprekend zorgt het voorgaande voor grote frustratie in hoofde van de belastingplichtige en verhindert ook dit enig constructief gesprek tussen belastingadministratie en belastingplichtige. Wanneer het financieel belang voldoende omvangrijk is of wanneer de belastingplichtige beschikt over voldoende middelen, zal hij in geval van procedurefouten daadwerkelijk een procedureslag opstarten. Dit komt noch de belastingplichtige, noch de belastingadministratie, noch de Belgische hoven en rechtbanken ten goede.

### De jacht van de administratie om snel belastingen te innen: overheidsbelang prevaleert

We zien hoe langer hoe meer een tendens binnen de fiscale administratie waarbij het snel en efficiënt innen van belastingen prevaleert op de correctheid ervan. De focus ligt op het innen van belastingen en het herverdelen, en de Staatskas zo constant te voorzien van voldoende instromende middelen. Dit is onder meer ingegeven vanuit de Key Performance Indicators (KPI's) die aan de taxatieambtenaar worden opgelegd. De enige taak die aan een controleambtenaar kan worden toegekend in een goed functionerend, rechtvaardig en billijk systeem, is om na te gaan of de belastingplichtige de fiscale wetgeving heeft gerespecteerd of niet. Het is daarbij onvoorstelbaar dat een controleambtenaar een bepaald "target" opgelegd krijgt van een bedrag aan te innen belastingen. Dit doet nogmaals vragen rijzen in verband met de naleving de beginselen van behoorlijk bestuur. Stel je voor dat je een belastingplichtige bent die in december gecontroleerd wordt, en de controleambtenaar heeft zijn target nog niet gehaald. Het gevoel van rechtvaardigheid en objectiviteit zal als sneeuw voor de zon smelten.

Op die manier zullen controleambtenaren een grotere incentive hebben om kennelijk overdreven of onjuiste taxaties op te leggen. De belastingplichtige kan in de bezwaarprocedure wel gedeeltelijk in zijn het gelijk worden gesteld, maar dit betreft allerminst een garantie. Zelfs wanneer er in de bezwaarprocedure een tegemoetkoming wordt gedaan, zal de taxatie zelden volledig ontheven worden. De belastingplichtige is in vele gevallen evenwel bereid om deze prijs (de belasting die behouden blijft) te betalen om het risico op een lange, kostelijke gerechtelijke procedure te vermijden. Daarnaast dreigen de "quick wins" voor de controleambtenaren doeltreffender te worden voor het



behalen van KPI's, dan diepgaande onderzoeken te voeren naar grote fiscale fraudeurs. Het brengt op korte termijn meer op om de kleinere vissen te pakken, dan om tijd en middelen te investeren in de echte fraudeurs.<sup>50</sup>

De doelwaarden die de controleambtenaren dienen te behalen in 2024 staan te lezen in het operationeel plan 2023 van de FOD Financiën.<sup>51</sup>

Kernopdrachten	Indicatoren	Resultaat 2021	Doelwaarde 2024	Tussentijdse doelwaarde 2022	Resultaat 2022	Tussentijdse doelwaarde 2023
<b>Bijdragen tot het voorkomen en het bestrijden van fraude, ontwijking en misdrijven binnen onze bevoegdheidsdomeinen</b>	22. Percentage afgehandelde luiken met resultaat (AABBI)	61,65 %	> 50%	> 50%	61,7%	>50%
	23. Vermeden fiscale verliezen omwille van preventieve acties (AABBI)	€ 264.950.000 <sup>3</sup>	Meer dan €130.000.000	Meer dan €130.000.000	<i>Resultaat beschikbaar midden februari 2023</i>	Meer dan €130.000.000
	24. Ingekohierde bedragen per ambtenaar AABBI	€ 1.862.791 per semester	Meer dan € 1.500.000 per jaar	Meer dan € 1.500.000 per jaar	€6.140.525 <sup>4</sup>	Meer dan € 1.500.000 per jaar
	25. Geïnde bedragen per ambtenaar AABBI	€ 271.624 per semester	Meer dan € 250.000 per jaar	Meer dan € 250.000 per jaar	611.531 € <sup>5</sup>	Meer dan € 250.000 per jaar
	26. Het percentage opgestarte opsporingsonderzoeken dat zich binnen de strategische beleidsdomeinen	90,92%	80%	80%	90,18%	80%

<sup>3</sup> Voorlopig resultaat

<sup>4</sup> Voorlopig cijfer onder voorbehoud van definitieve validering op 10.03.2023

<sup>5</sup> Voorlopig cijfer onder voorbehoud van definitieve validering op 10.03.2023

<sup>50</sup> M. MAUS en M. DELANOTE, "Jachttabellen van de fiscus", *De Tijd* 2018, 31 maart 2018, [www.detijd.be](http://www.detijd.be)

<sup>51</sup> FOD Financiën, Operationeel plan 2023, [https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023\\_Tekst\\_NL\\_vDirCom\\_20230127.pdf](https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023_Tekst_NL_vDirCom_20230127.pdf), 11.

Het bedrag dat ingekohierd moet worden per controleambtenaar van de BBI bedraagt meer dan €1.500.000, en het bedrag dat effectief geïnd moet worden per controleambtenaar van de BBI bedraagt slechts meer dan €250.000. Deze discrepantie zorgt ervoor dat budgettaire problemen gewoonweg worden doorgeschoven naar de toekomst, en is een incentive om over te gaan tot buitensporige taxaties, waarvan men weet dat ze geen stand zullen houden in de administratieve bezwaarprocedure of in de gerechtelijke procedure.

Daarnaast bestaan er nog tal van andere redenen waarom het overheidsbelang prevaleert op de belangen van het individu. Zo is het blijvende begrotingstekort een voortdurende incentive om meer belastingen te heffen en hogere KPI's op te leggen aan de ambtenaren. Daarnaast is de werkdruk voor de fiscale ambtenaar zeer hoog geworden, ze krijgen meer dossiers en elk dossier moet sneller afgerond zijn. Dit gaat echter ten koste van het maatwerk dat de fiscale ambtenaar ten aanzien van elke belastingplichtige moet afleveren.

Al deze elementen dragen ertoe bij dat belastingen sneller worden geïnd en dat de controleambtenaar zich steeds strenger opstelt. Dit gaat echter ten koste van het correct innen van belastingen, waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke omstandigheden en feitelijkheden van het dossier, die idealiter tot in detail door de controleambtenaar onderzocht worden, alvorens over te gaan tot taxatie. Het spijzen van de Schatkist, het halen van KPI's en het verwerken van een groot aantal dossiers op korte tijd, wordt geprioriteerd boven de controle op de correcte toepassing van de belastingwet.

Een treffend voorbeeld van hoe het overheidsbelang de bovenhand neemt, is te vinden in de toepassing van art. 50, §1 WIB92. In dit artikel valt te lezen: *“De kosten waarvan het bedrag niet is verantwoord, mogen in overleg met de administratie op een vast bedrag worden bepaald. Indien geen akkoord wordt bereikt, taxeert de administratie die kosten op een redelijk bedrag.”* In de praktijk dient evenwel te worden vastgesteld dat dit artikel zelden tot nooit wordt toegepast. De belastingcontroleur wordt tevens gestimuleerd om zo veel mogelijk te taxeren en de kosten aldus integraal te verwerpen, zelfs in geval van twijfel.

## De wering van gerechtsdeskundigen in fiscale zaken

De rechter in eerste aanleg wordt, mede door de falende filterfunctie van de bezwaarprocedure, overspoeld met fiscale procedures. Door combinatie van de hoeveelheid aan fiscale dossiers en de omvang ervan, is het voor de rechter quasi onmogelijk alle stukken te onderzoeken en de volledige bewijsvoering door te nemen. In sommige dossiers is er werkelijk sprake van een *data dump*, waarbij een onoverzienbare hoeveelheid data wordt bezorgd aan de rechtbank.

Het kan in dat soort gevallen nuttig zijn om een gerechtsdeskundige te laten aanstellen in de fiscale kamers, zodat zij hun licht kunnen werpen op de complexiteit van een bepaalde materie waarin zij expertise hebben. Zo kunnen ze worden ingeschakeld om bepaalde bewijsstukken te analyseren en hun conclusies daaromtrent aan de rechter voor te leggen.

Volgens de regels van art. 962 e.v. Ger.W. is het steeds mogelijk om een gerechtsdeskundige te vorderen. Echter in fiscale procedures wordt dit zelden of nooit toegekend door de rechtbank. Elke partij heeft dan wel nog steeds de mogelijkheid om zelf een deskundige onder de arm te nemen, met als gevolg dat de partij de kosten hiervoor volledig zelf draagt en de tegenpartij de onpartijdigheid van de deskundige in twijfel kan trekken.

We kunnen ons de vraag stellen waarom in andere gerechtelijke procedures, zoals in strafzaken, regelmatig beroep wordt gedaan op deskundigen, maar de fiscale kamers van de rechtbank vooralsnog terughoudend zijn om een deskundigenonderzoek toe te kennen. Een boekhoudanalyse, fraudeanalyse, forensische audit of een schattingsverslag opgemaakt door een deskundige kunnen nuttige instrumenten zijn die de rechter bijstaan in het doorgronden van alle bewijsstukken. Vooral in eerste aanleg, waar de rechter vaak de tijd en middelen ontbreekt om alle bewijsstukken tot in het nodige detail door te nemen en te analyseren, zou het toelaten van een deskundigenonderzoek de kwaliteit van de rechtsbedeling ten goede komen.

Een dergelijke analyse zou aanleiding geven tot een billijker en evenwichtiger debat tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige. Zoals hierboven reeds werd aangegeven is het voor de belastingplichtige bijzonder moeilijk om zich te verdedigen tegen de belastingadministratie omdat zij zich steeds beperkt tot een onderzoek *à charge* en uit alle stukken enkel de ogenschijnlijk bezwarende stukken opneemt. Door de grote hoeveelheid aan stukken en de moeilijkheid om op basis daarvan een betoog *à décharge* uit te bouwen, is het vaak een huzarenwerk om in de conclusie te verwijzen

naar alle relevante onderliggende stukken en daarbij een vaak uiterst technische aan-  
gelegenheid op een bevattelijke wijze toe te lichten. Een deskundige die zich op een  
objectieve wijze uitspreekt over de vraag of er bijvoorbeeld sprake is van een werk in  
onroerende staat, van een auteursrechtelijk beschermd intellectueel eigendomsrecht,  
van een objectief waarneembare waardeestijging van een actiefbestanddeel, over de  
vraag of de gecapteerde data correct werd verzameld... zorgt onbetwistbaar voor een  
objectiever en billijker debat.

Desalniettemin is de realiteit dat de rechtbank nagenoeg nooit een deskundige aan-  
stelt in fiscale zaken. De reden hiervoor dient te worden gezocht in het feit dat de be-  
lastingsadministratie zich hier steeds tegen verzet, dit om budgettaire overwegingen.  
Wanneer de belastingplichtige op eigen initiatief een deskundige aanstelt, zal in de  
regel geen rekening worden gehouden met de bevindingen van deze deskundige, dit  
omwille van vermeende partijdigheid. Het onevenwicht tussen de twee procespartijen  
wordt op deze wijze bijgevolg in stand gehouden.



## Remediëring aan het gebrek aan maatwerk en de nood aan een grotere focus op het individu: bemiddeling tussen belastingplichtige en belastingadministratie?

Het hoeft geen verder betoog dat de fiscale procedure, zoals die vandaag de dag bestaat, ruimte laat voor heel wat onbillijkheden jegens de belastingplichtige. Er moet geredieerd worden aan de talloze schendingen van de rechten van de belastingplichtige, en de fiscale procedure en de organisatie binnen de belastingadministratie dient zich te heroriënteren richting maatwerk voor ieder en een menselijke, meer rechtvaardige behandeling van ieder dossier. Dit niet enkel om de rechtspositie van de belastingplichtige opnieuw te verbeteren, maar eveneens om de toestroom aan fiscale geschillen in de Belgische hoven en rechtbanken te beperken.

Het huidige beleid binnen de FOD Financiën om zo snel mogelijk zo hoog mogelijke taxaties te vestigen, zonder daadwerkelijk rekening te houden met de individuele situatie van iedere belastingplichtige, zorgt voor een gevoel van onrechtvaardigheid. De belastingplichtige, die vandaag de dag steeds meer belang hecht aan een persoonlijke en individuele aanpak van zijn situatie, voelt zich niet gehoord en daarenboven incorrect behandeld. Aangezien hij zelden gehoor krijgt van de bezwaarambtenaar, beschikt hij in essentie over twee opties: de belasting betalen om verdere kosten te vermijden of potentieel tien jaar procederen om zijn gelijk te krijgen. De fiscale ambtenaar die zich aan de andere zijde bevindt, trekt zich hier vaak bijzonder weinig van aan aangezien hij hoofdzakelijk wordt gestimuleerd om te taxeren eerder dan om objectief terechte belastingen te innen.

De korte termijn-oplossing bij uitstek betreft wat ons betreft de fiscale of gerechtelijke bemiddeling. Het huidige beleid van de FOD Financiën zorgt voor polarisatie en heeft tot gevolg dat startpositie van ieder fiscaal conflict gepaard gaat met uiterste standpunten. Wanneer evenwel wordt gekeken naar de kern van de zaak dient te worden vastgesteld dat de partijen, wanneer zij elkaar kunnen en durven benaderen, minder ver uit elkaar staan dan eerst zou worden gedacht. Indien de belastingplichtige zich bewust kan zijn van de fouten die hij maakte, en de belastingadministratie daarnaast rekening kan houden met de concrete situatie waarin de belastingplichtige zich bevond en bereid is enige proportionaliteit aan de dag te leggen, moet het mogelijk zijn om het gros van de zaken op te lossen via een bemiddeling. Principekwesties buiten beschouwing gelaten.

De eerste stappen naar een meer menselijk systeem werden reeds gezet met de invoering van de fiscale bemiddelingsprocedure. Hoewel dit een stap in de goede richting betrof, dient te worden vastgesteld dat deze zijn gebreken heeft. Hetzelfde geldt voor de gerechtelijke bemiddeling, die inherent het potentieel heeft om voor veel geschillen een oplossing te bieden maar die in de praktijk nooit wordt gebruikt. Hieronder worden een aantal suggesties geformuleerd die de toepassing van deze bemiddelingsprocedures in de praktijk kunnen verbeteren en efficiënter kunnen maken, om de rechtspositie van de belastingplichtige significant te verbeteren zonder dat herziening van de fiscale procedure noodzakelijk is om een rechtsstaatwaardig fiscaal contentieux te bewerkstelligen.

### De fiscale bemiddeling

De fiscale bemiddeling werd ingevoerd met de wet van 25 april 2007<sup>52</sup> en is operationeel sinds 23 december 2009. De kamer voor fiscale bemiddeling is samengesteld uit ten minste 3, ten hoogste 5 leden, en behandelt de aan haar voorgelegde aanvragen tot bemiddeling, volgens de tekst van de wet, in alle objectiviteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid.<sup>53</sup> Zij streeft ernaar de standpunten van de partijen te verzoenen. Deze dienst kan tussenkomen in nagenoeg alle geschillen inzake federale belastingen.<sup>54</sup>

In tegenstelling tot wat het geval is in de bezwaarprocedure, wordt in de fiscale bemiddeling het onderzoek gevoerd zonder tussenkomst van de overige diensten en instructies van de administratie. De bemiddelaars ontvangen geen instructies van de overheid, en zij kunnen niet uit hun ambt ontheven worden wegens de daden die zij stellen in hun ambt als fiscaal bemiddelaar.

De bemiddelingsdienst kan een aantal onderzoeksmaatregelen stellen. Zo kan de dienst alle inlichtingen inwinnen die ze nodig acht, alle betrokken personen horen en ter plaatse alle vaststellingen doen. Dit gebeurt jammer genoeg in te praktijk onvoldoende. Daarnaast kan de fiscale bemiddelingsdienst ook hoorzittingen bijwonen die worden georganiseerd omtrent het geschil waarvoor de aanvraag tot bemiddeling bij haar is ingediend. Daarnaast worden er gedurende de bemiddelingsperiode inlichtingen ingewonnen bij de bevoegde administratie.

<sup>52</sup> Wet 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV), BS 8 mei 2007.

<sup>53</sup> Art. 116 wet 25 april 2007.

<sup>54</sup> J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 313.



De aanvraag tot bemiddeling is niet aan vormvereisten onderworpen, en kan zowel schriftelijk als per fax, e-mail of zelfs mondeling. Vanaf 1 januari 2025 zal de aanvraag tot bemiddeling echter via een beveiligd elektronisch platform moeten worden ingediend.<sup>55</sup>

De aanvraag tot bemiddeling wordt geweigerd indien ze duidelijk ongegrond is of indien de belastingplichtige duidelijk geen stappen heeft ondernomen bij de bevoegde fiscale administratie om tot een verzoening te komen. Indien de aanvraag wordt goedgekeurd, bepaalt de fiscale bemiddelingsdienst samen met de fiscale administratie een redelijke termijn waarbinnen de aanvraag behandeld dient te worden. De beslissing om een aanvraag tot bemiddeling al dan niet ontvankelijk te verklaren dient aan de betrokken belastingplichtige te worden meegedeeld binnen een termijn van 15 werkdagen vanaf de ontvangst van de aanvraag. Tegen deze beslissing staat geen administratief of gerechtelijk beroep open.<sup>56</sup> Belangrijk op te merken is dat een aanvraag tot bemiddeling inzake inkomstenbelastingen slechts ontvankelijk is nadat een aanslag gevestigd is en nadat de belastingplichtige een bezwaarschrift heeft ingediend.

De aanvraag tot bemiddeling heeft sinds 1 september 2017 een schorsende werking, waardoor het een aantrekkelijk instrument wordt voor de belastingplichtige. De administratie mag in de loop van de bemiddelingsprocedure geen beslissingen nemen in het dossier waarop de bemiddeling betrekking heeft. De schorsende werking is in de meeste gevallen echter sterk beperkt. Zo is de schorsingstermijn voor invorderingsgeschillen beperkt tot maximum één maand. In het kader van een bezwaarprocedure in de inkomstenbelasting, is de termijn van de schorsing beperkt tot vier maanden.<sup>57</sup>

De bemiddelingsdienst zal op zoek gaan naar een minnelijke oplossing, waarbij de belangen van beide partijen samengebracht worden. De dienst kan echter niet *contra legem* adviseren, daar de fiscale wetgeving in grote mate van openbare orde is, en dus raken aan ‘*de essentiële belangen van de staat of van de gemeenschap*’ (art. 1.3, lid 4 BW). Dusdanig zal een akkoord tussen de administratie dat bereikt wordt in het kader van een bemiddeling binnen het wettelijk kader dienen te passen.<sup>58</sup> Dit kan vergeleken

<sup>55</sup> J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 314.

<sup>56</sup> J. ROSELETH, “De fiscale bemiddelingsdienst” in H. BREACKMANS, *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl, II.27 - 172k.

<sup>57</sup> J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 316.

<sup>58</sup> L. KETELS, “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, 29 maart 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be) J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 313.

worden met de ruling praktijk van de fiscale administratie, waarbij geen *rulings contra legem* mogen worden uitgeschreven. Daarnaast mag de administratie, ten aanzien van een specifieke belastingplichtige in de bemiddelingsprocedure, niet afwijken van een principieel standpunt dat in gelijkaardige fiscale dossiers stelselmatig wordt gehanteerd.<sup>59</sup>

De bemiddelingsdienst mag geen oplossingen voorstellen die een vrijstelling of een vermindering van belasting inhouden, en evenmin kan er door middel een bemiddelingsverslag een aanvullende belasting gevestigd worden. De fiscale bemiddelaar is geen rechter, en kan geen uitspraak doen over het geschil dat hem voorligt. Hij kan het gesprek slechts begeleiden en faciliteren, wat kan leiden tot een niet-bindend voorstel. Dit voorstel wordt opgenomen in het administratief dossier.<sup>60</sup>

Er zijn echter veel situaties waarin de discussie tussen de belastingplichtige en de administratie vastloopt, buiten de inhoudelijke juridische analyse om. Zoals hierboven reeds telkenmale werd aangehaald is het fiscaal recht geënt op andere rechtstakken waarbij een andere dan fiscale analyse noodzakelijk is. Een bemiddeling betreft daarbij het perfecte forum voor de partijen om hier in alle objectiviteit samen naar te kijken. Het gros van de fiscale zaken heeft betrekking op de bewijsvoering of feitelijke aspecten van het dossier, eerder dan over de principiële toepassing van de fiscale wetgeving. In dit soort situaties betreft een bemiddeling een efficiënte manier zijn om partijen samen te brengen in een poging om tot een oplossing te komen, op een manier dat beide partijen zich gerespecteerd en gehoord voelen.

Door de overnormering geldt er een groot formalisme, dat aanleiding kan geven tot geschilpunten tussen de administratie en de belastingplichtige. Het overformalise leidt tot een grote mogelijkheid tot recuperatie voor de belastingadministratie. Ook deze formeelrechtelijke aspecten zouden bij een bemiddeling aan bod kunnen komen, en zouden het voorwerp kunnen uitmaken van een consensus tussen partijen waaruit zij beiden voordeel halen.

Het samenwerkingsprotocol tussen de fiscale bemiddelingsdienst en de fiscale administratie bepaalt dat de administratie slechts op gemotiveerde wijze kan afwijken

<sup>59</sup> C. JANSSENS, "De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling", *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>60</sup> J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 314.

van het bemiddelingsverslag.<sup>61</sup> Het verslag blijft gevoegd bij het administratief dossier, waardoor het toch een aanzienlijke invloed kan hebben op de gerechtelijke procedure indien de administratie wenst af te wijken van het verslag.

In 2022 dreigde de werking van de fiscale bemiddelingsdienst stil te vallen. De Raad van State annuleerde een koninklijk besluit van 8 juli 2019 waarbij twee Franstalige medewerkers van de Fiscale bemiddelingsdienst tijdelijk werden aangesteld als leden van het college van leidinggevenden van de Fiscale Bemiddelingsdienst. Daardoor was het college niet meer reglementair samengesteld, en konden geen bemiddelingsverslagen goedgekeurd worden. Daardoor liep het aantal ontwerpen van bemiddelingsverslagen, die wachtten op goedkeuring, op tot 1270.<sup>62</sup> Intussen werd een koninklijk besluit ingevoerd om te remediëren aan de herhaaldelijke annuleringen van de benoemingen door de Raad van State.

### Waarom de fiscale bemiddeling, mits wettelijke uitbreiding, toch te verkiezen valt

Een bemiddeling is vanuit proceseconomisch oogpunt steeds te verkiezen boven een lange, slepende procedure. De gerechtelijke fase in België duurt het gemiddeld 2 à 3 jaar voor de pleitzitting kan plaatsvinden in eerste aanleg, en soms zelfs veel langer. Voor de fiscale procedures voor het Brusselse Hof van Beroep kan de rechtsdag dermate ver in de toekomst worden gepland dat de volledige procedure meer dan tien jaar kan duren.

Hoewel hier in België nog onvoldoende onderzoek naar gedaan is, daar de bemiddeling zelden gehanteerd wordt, wijzen de cijfers in Nederland uit dat een fiscale bemiddeling in 70% tot 80% van de gevallen succesvol is.<sup>63</sup> Hieruit kunnen we afleiden dat een bemiddeling een geschikte methode is om fiscale geschillen sneller en efficiënter op te lossen. Indien de bemiddeling niet slaagt, kan er nog steeds een vordering worden ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg. Daar de bemiddeling op basis van de eerste indicaties vaak succesvol blijkt te zijn, zou hiermee het aantal fiscale procedures voor de rechtbank van eerste aanleg gereduceerd kunnen worden, met alle positieve gevolgen van dien voor de gerechtelijke achterstand.

<sup>61</sup> FOD Financiën, Fiscale bemiddelingsdienst – jaarverslag 2018, [https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst\\_NL\\_2018.pdf](https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst_NL_2018.pdf), 32.

<sup>62</sup> *Vr. en Antw.* Kamer 2021-22, 28 december 2021 (Vr. Nr. 084 Vermeersch).

<sup>63</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 20.

In het proces van bemiddeling is er ook tijd en ruimte om over te gaan tot een plaatsbezoek door de administratie, wat voor heel wat opheldering kan zorgen. Vandaag de dag is de administratie terughoudend om plaatsbezoeken te doen, wegens een tijdgebrek en een gebrek aan incentive om tot een billijke oplossing te komen. Dit is mede ingegeven door een personeelsgebrek en de vereiste voor ambtenaren om jaarlijkse KPI's te behalen. Indien de schorsende werking van de fiscale procedure zou verlengd worden, zou deze procedure de mogelijkheid bieden voor de administratie om meer inzicht te krijgen in de feitelijkheden van het dossier. De fiscale bemiddeling kan een manier zijn waarop partijen naar elkaar toe groeien, en op termijn elkaar vinden.

Formeelrechtelijke aspecten van het fiscaal geschil lijken echter niet in aanmerking te komen voor bemiddeling. Zo lijkt er geen discussie te bestaan over de vraag of een aangifte in de vennootschapsbelasting al dan niet tijdig is ingediend. Dit lijkt een eenvoudige vereiste, waaraan al dan niet voldaan is. Het formeel fiscaal recht kan echter ook onderdeel uitmaken van een bemiddeling. Als partijen deze kwesties aan bod willen laten komen in een bemiddeling, dienen ze af te stappen van de formeelrechtelijke bewijspositie en de vraag op wie de bewijslast rust om het bewijs te leveren dat aan de vereisten voldaan is. Partijen voeren een feitenonderzoek, en dienen beide op zoek te gaan naar de onderliggende feiten, ongeacht op wie de verplichting ligt om het formeel bewijs te leveren.

### Knelpunten inzake de fiscale bemiddelingsprocedure

De fiscale bemiddeling zoals die vandaag de dag bestaat in België, doet echter nog op vele vlakken vragen rijzen, zowel bij de belastingplichtige als menig deskundige. De fiscale bemiddelingsdienst in België is niet altijd de objectieve instantie die de boot in het midden probeert te houden tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie, ondanks de opname van deze principes in de wettekst. Het is en blijft een dienst van de federale overheidsdienst Financiën. Soms is zij partijdig, maar vaak kunnen de ambtenaren niet doordringen tot de ambtenaren die het dossier ten gronde beoordelen. Het tijdsgebrek (de bemiddeling schorst slechts vier maanden) vormt daarin een gigantische factor, aangezien de ambtenaren de fiscale bemiddeling vaak beschouwen als een tijdelijk, noodzakelijk kwaad dat zij dienen te doorlopen vooraleer een definitieve beslissing te kunnen nemen.

De fiscale bemiddeling voldoet conceptueel niet aan de gemeenrechtelijke definitie van een bemiddeling zoals beschreven in art. 1723/1 Ger.W: “*De bemiddeling is een vertrouwelijk en gestructureerd proces van vrijwillig overleg tussen conflicterende partijen met de medewerking van een onafhankelijke, neutrale en onpartijdige derde die de communicatie vergemakkelijkt en poogt de partijen ertoe te brengen zelf een oplossing uit te werken*”. In de fiscale bemiddeling worden partijen niet bijgestaan door een onafhankelijke, neutrale en onpartijdige derde, daar de bemiddelingsdienst nu eenmaal een dienst is van de FOD Financiën en de leden van de dienst bemiddeling worden aangesteld vanuit de dienst Financiën. Daarbij is de fiscale bemiddelaar, in zijn hoedanigheid als fiscale ambtenaar, gebonden door de hiërarchische gehoorzaamheidsplicht. Zo kan deze niet anders dan de administratieve standpunten of positieve rechtspraak te volgen.<sup>64</sup>

De administratie is zowel bemiddelaar als partij, ondanks de formele voorschriften dat de bemiddelingsambtenaar onafhankelijk dient te zijn, en geen instructies kan ontvangen van de fiscale administratie. Een zekere collegialiteit zal er steeds zijn, en zoals eerder vermeld, is niet alleen de objectieve vereiste van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van belang, maar dient ook elke schijn van partijdigheid verholpen te worden.<sup>65</sup> “*Justice must not only be done, it must also be seen to be done*”. De vereisten van onafhankelijkheid en onpartijdigheid kunnen niet zomaar worden opgelegd aan de bemiddelaars. Ze dienen ontegensprekelijk voort te vloeien uit organisatie van de bemiddeling en uit de status en persoon van de bemiddelaar.

Des te alarmerender is de argumentatie die de wetgever erop nahoudt in de parlementaire voorbereiding van de wet van 25 april 2007, die de fiscale bemiddelingsprocedure invoerde. In de Memorie van Toelichting staat te lezen: “[...] *beantwoordt de oprichting van een fiscale bemiddelingsdienst die optreedt in moeilijkheden met betrekking tot de toepassing van de fiscale wetten [...], aan de voortdurend groeiende complexiteit van de fiscale wetgeving en aan de noodzaak om de belastingplichtigen akkoord te laten gaan met de heffingen waaraan ze onderworpen zijn*”.<sup>66</sup> Op basis hiervan kan gesteld worden

<sup>64</sup> C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>65</sup> L. KETELS, “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, 29 maart 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be). Zie ook: FOD financiën, Fiscale bemiddelingsdienst – Jaarverslag 2018, [https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst\\_NL\\_2018.pdf](https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst_NL_2018.pdf), 10.

<sup>66</sup> Wetsontwerp van 29 januari 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 2873/001, 87.

dat de fiscale bemiddeling conceptueel niet beantwoordt aan de gemeenrechtelijke vereisten die aan de bemiddeling ten grondslag liggen, en de neutraliteit en onpartijdigheid weldegelijk in vraag gesteld mogen worden.

Daarnaast kan in de fiscale bemiddeling niet op dezelfde vertrouwelijkheid gerekend worden als in de gemeenrechtelijke bemiddeling. Conform artikel 1728, §1, eerste lid Ger.W. zijn de documenten en mededelingen uit de bemiddeling vertrouwelijk, en kunnen zij niet worden opgeworpen als bewijs in een latere gerechtelijke of buitengerechtelijke procedure. Bij de fiscale bemiddeling daarentegen wordt het verslag van de bemiddeling zelfs aan het administratief dossier bijgevoegd, met het oog op het gebruik ervan in een eventuele latere procedure.<sup>67</sup>

Ondanks de voorgaande theoretische analyse, dient te worden vastgesteld in de praktijk dat de fiscale bemiddelaars vaak wel daadwerkelijk trachten te bemiddelen en dat zij daadwerkelijk verzoenend trachten tussen te komen. Problematisch is evenwel dat de bezwaarambtenaren zich in de regel niet genoodzaakt voelen om actief te participeren in deze bemiddeling aangezien, in het bijzonder omdat deze beperkt is in de tijd. De bezwaarambtenaar dient in principe maar vier maanden te wachten met het nemen van een beslissing en kan vervolgens zonder dat de bemiddeling werd afgerond alsnog een beslissing nemen.

Een andere grote hinderpaal vormt het gebrek aan gezag dat de fiscale bemiddelaars kunnen uitoefenen over de andere ambtenaren. Doordat zij eveneens lid zijn van de FOD Financiën en het hoofdbestuur van de FOD Financiën zelf weinig belang hecht aan de bemiddelingsdienst, voelen de ambtenaren zich niet genoodzaakt om veel belang te hechten aan het bemiddelingsproces. Verder willen taxatieambtenaren geen gezichtsverlies lijden door toe te geven in een fiscale bemiddeling, wanneer zij de slaagkansen in een gerechtelijke procedure reëel achten, op basis van een onderzoek dat evenwel vaak zeer eenzijdig en subjectief is gevoerd.<sup>68</sup>

Het gebrek aan een duidelijke wettelijke omkadering van de fiscale bemiddeling heeft een grote impact op haar efficiëntie. Het gebrek aan vertrouwelijkheid verhindert de partijen in het kenbaar maken van hun standpunt omtrent de grenzen van een aanvaardbare deal. Hierdoor wordt het quasi onmogelijk om de zogenaamde “ZOPA” of

<sup>67</sup> C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>68</sup> L. KETELS, “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, 29 maart 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be).

“*zone of possible agreement*” te identificeren. De beperkte duur van de bemiddeling en gebrek aan enige slaagkracht van de fiscale bemiddeling vormen daarnaast een incentive voor de belastingadministratie om niet al te veel tijd te investeren in de bemiddeling.

### Toepassing van de gemeenrechtelijke bemiddeling in een fiscale procedure?

Dan rijst de vraag of de gemeenrechtelijke bemiddeling kan worden toegepast of zelfs kan worden opgelegd door de rechter in het kader van een fiscaal geschil. Deze vraag is omstreden, en wordt in de rechtspraak negatief beantwoord.<sup>69</sup> De rechtsleer daarentegen vindt in de parlementaire voorbereiding en in de wettekst van het Gerechtelijk Wetboek echter geen enkel argument om deze stelling in te nemen. Meer nog, sommige rechtsleer gaat ervan uit dat deze opvatting ingaat tegen de wil van de wetgever bij de invoering van de gemeenrechtelijke bemiddeling, daar fiscale zaken nergens worden uitgesloten van het toepassingsgebied.<sup>70</sup>

In tegenstelling tot de fiscale bemiddeling biedt de gerechtelijke bemiddeling wel de nodige waarborgen die eigen zijn aan een bemiddelingsproces. Het probleem is evenwel dat de belastingadministratie zich met klem verzet tegen enige gerechtelijke bemiddeling uit vrees dat zij mede zou worden gehouden tot het betalen van de kosten van een bemiddelaar. Hiervoor wordt door de FOD Financiën geen budget voorzien. Dit resulteert, net zoals het geval is bij het aanstellen van gerechtelijke deskundigen, in de regel in het afwijzen van het verzoek tot bemiddeling door de rechter. De rechter kan de bemiddeling immers enkel opleggen wanneer er naar zijn of haar mening een realistische kans is op verzoening. Doordat de belastingadministratie zich hier stelselmatig te verzet en telkens het openbare orde-karakter van de fiscale wetgeving opwerpt als reden waarom een gerechtelijke bemiddeling niet mogelijk is, wordt dit verzoek doorgaans afwezen.

<sup>69</sup> Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 19 oktober 2020, nr. 20/1955/A, [www.jura.be](http://www.jura.be); Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 21 juni 2021, nr. 21/838/A, [www.jura.be](http://www.jura.be); C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110

<sup>70</sup> C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110

Vaak houdt de rechter ook rekening met het feit dat er reeds een fiscale bemiddeling plaatsvond in de bezwaarfase. De belastingadministratie grijpt dit voor de rechtbank vervolgens aan om aan te tonen dat een gerechtelijke bemiddeling weinig zal uithalen, de partijen hebben immers reeds geprobeerd om tot een vergelijk te komen. Rekening houdende met het voorgaande blijft dit argument vanzelfsprekend zonder voorwerp daar de fiscale bemiddeling slechts zelden naar behoren wordt benut.

Tegen het argument dat de belastingadministratie niet beschikt over enig budget om een bemiddelaar in te schakelen kan weinig worden ingebracht. Aan de andere kant betreft dit, in het bijzonder in grotere zaken met een groot financieel belang, een loos argument dat louter verband houdt met de interne organisatie van de FOD Financiën. Ook de belastingadministratie kan baat hebben bij een gerechtelijke bemiddeling, en kan er financieel beter uitkomen. Ook zij dient zich jarenlang bezig te houden met een procedureslag en daarvoor manschappen inzetten, terwijl de uitkomst van het geschil ook voor haar onzeker is. Het stelselmatig afwijzen van bemiddeling met het louter argument dat dit budgettair moeilijk ligt, getuigt vanuit dat opzicht van een kortzichtig en eenzijdig financieel beleid. Daarenboven zal de belastingplichtige er meer dan eens toe bereid zijn om de kosten van de bemiddelaar te dragen indien dit betekent dat een derde partij met een objectief oog naar de zaak zal kijken en de ambtenaren zal sensibiliseren.



Conclusie – Call for action

## BIBLIOGRAFIE

### ■ Wetgeving

- Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, *BS* 27 maart 1999.
- Wet van 23 maart 1999 betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.
- Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *BS* 8 mei 2007.

### ■ Rechtspraak

- EHRM 22 oktober 1984, nr. 8790/79, Sramek/ Oostenrijk, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).
- EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77, Campbell and Fell /The United Kingdom, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).
- Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, afl. 10, 1862-1868.
- Cass. 13 februari 2015, AR F.13.0150.N, *Arr.Cass.* 2015, Afl. 2, 412-421.
- Cass. 22 mei 2015, nr. F.13.0077.N, *Arr.Cass.* 2015, 1349-1363.
- Antwerpen 26 oktober 2021, nr. 2020/AR/684, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Antwerpen 4 oktober 2022, <http://www.fiscoloog.be/>.
- Brussel 28 februari 2023, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)
- Antwerpen 26 oktober 2021, nr. 2020/AR/684, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Rb. Namen 6 april 2011, *Fisc. Act.* 2011, nr. 29, 11.
- Rb. Leuven 10 mei 2019, rolnr. 17/1136/A, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 19 oktober 2020, nr. 20/1955/A, [www.jura.be](http://www.jura.be).
- Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 21 juni 2021, nr. 21/838/A, [www.jura.be](http://www.jura.be).
- RvS 12 juni 1995, nr. 53.652, Schurmans.
- RvS 24 november 2009, nr. 198.176, De Keye.
- RvS 16 november 2010, nr. 208.927, Vandendriessche.
- RvS 24 februari 2016, nr. 233.913, Seys.

## ■ Voorbereidende werkzaamheden

- Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/1 en 1342/1.
- RAAD VAN STATE (RvS), Advies over het ontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen, 23 juni 1997, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/1 en 1342/1, 60-76.
- Wetsontwerp van 29 januari 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 2873/1.
- Wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/1.
- *Vr. en Antw.* Kamer 2021-22, 28 december 2021 (Vr. Nr. 084 Vermeersch).

## ■ Boeken

- BOOIJ, A., KUIPER, J. en VERSTEGE, J., *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 250 p.
- DAUGINET, V., SPAGNOLI, K., HUBER, W. en BOLLINGH, I., *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 172 p.
- NONET, P. en SELZNICK, P., *Law and society in transition: toward responsive law*, New York, Harper and Row, 1978, 122 p.
- OPDEBEEK, I. en DE SOMER, S., *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 732 p.
- ROSELETH, J. en VANDEN BRANDEN J., *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 382 p.
- VERSTAPPEN, J., VANDERMOTTEN, P., en VANDERKERKEN, C., *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 244 p.

## ■ Bijdragen in verzamelwerken

- HUYBRECHTS, L., “Art. 147 Ger.W. - Art. 153 Ger.W.” in DEPUYDT, P., ALLEMEERSCH, B., VAN DEN BERGH, B., en RAES, S., (eds), *Gerechtelijk recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I, Deel II, Boek I, Titel II*, Mechelen, Wolters Kluwer, afl. 95, 186-193.
- PEETERS, B. “Woord vooraf bij editie 2022-2023”, in A. TIBERGHIE, *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht 2022/2023*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, voorwoord.
- ROSELETH, J., “De fiscale bemiddelingsdienst” in H. BREACKMANS, *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl. II.2.7 - 172c –172k.

### ■ Tijdschriften

- THION, P., "Nieuwe grieven in de fiscale procedure", *TRF* 2003/2, nr. 234, 76-80.
- JANSSENS, C., "De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling", *TFR* 2022/3, 107-110.
- S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.
- M. MAUS en M. DELANOTE, "Jachttabellen van de fiscus", *De Tijd* 2018, 31 maart 2018, [www.detijd.be](http://www.detijd.be).
- L. Ketels, "Is fiscale bemiddeling een hype?", *Trends* 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be).

### ■ Andere bronnen

- LEDAIN, F., "Proces 110: het einde van de terugkeer van nieuwe grieven?", [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).
- FOD Financiën, Operationeel plan 2023, [https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023\\_Tekst\\_NL\\_vDirCom\\_20230127.pdf](https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023_Tekst_NL_vDirCom_20230127.pdf), 11.
- FOD financiën, Fiscale bemiddelingsdienst – Jaarverslag 2018, [https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst\\_NL\\_2018.pdf](https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst_NL_2018.pdf), 10.
- Integraal verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, 24 januari 2018, nr. 54 COM 803, p. 24.





TUERLINCKX  
TAX LAWYERS