

25

Kritische reflectie rond
25 jaar “nieuwe” fiscale procedure

**Hoe een
gemoderniseerde geschillenfase
bijdraagt tot taxificatie**

TX

TUERLINCKX
TAX LAWYERS

Kritische reflectie rond
25 jaar “nieuwe” fiscale procedure

Hoe een gemoderniseerde geschillenfase bijdraagt tot taxificatie

opstel voor een betere fiscaliteit

Jan Tuerlinckx - Partner

Bas Minten - Senior associate

Evemie Vits - Support lawyer

Antwerpen, 20 maart 2024

TX

TUERLINCKX
TAX LAWYERS

De digitalisering, de verhouding tussen de belastingplichtige en de administratie, het toenemend formalisme en de nimmer aflatende complexiteit, maken dat de fiscale geschillenbeslechting aan een fundamentele herziening toe is.

In het belang van alle betrokken actoren: de burger, de overheid en het fiscaal middenveld.

Kritische reflectie rond 25 jaar
“nieuwe” fiscale procedure

■ Inhoud

In 2024 viert de ‘nieuwe’ fiscale procedure zijn 25^{ste} verjaardag.	7
De Wetten van 15 en 23 maart 1999 – Historische context en meest fundamentele wijzigingen	9
• Historische context: beroepsfase bij de gewestelijk directeur	9
• Knelpunten van de geschillenprocedure voor de Wetten van 15 en 23 maart 1999	10
• Krachtlijnen van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 inzake de hervorming van de fiscale procedure	13
Wijziging van de fiscale geschillenregeling	13
Overige procedurele wijzigingen	15
Enkele bedenkingen binnen de historische context	16
De impact van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 vanuit historisch perspectief	21
• Evoluties in het juridisch en maatschappelijk denken en optreden van burgers	21
• Evoluties in het bestuursrecht en het optreden van de administratie in de fiscaliteit	22
• Evoluties binnen de fiscale wetgeving	24
Knelpunten van de fiscale procedure anno 2024	27
• De gebrekkige filterfunctie van de bezwaarprocedure	27
• De administratie als rechtstreekse procespartij	29
• De teloorgang van het formalisme in fiscale zaken: de subsidiaire aanslag en Antigoon	32
• De jacht van de administratie om snel belastingen te innen: overheidsbelang prevaleert	35
• De wering van gerechtsdeskundigen in fiscale zaken	38

Remediëring aan het gebrek aan maatwerk en de nood aan een grotere focus op het individu	41
• Instrumenten die de fiscale procedure billijker en efficiënter kunnen laten verlopen	43
Pretaxatiegeschillen zoals in kort geding	43
Rechtstreekse vraag aan het Hof van Cassatie	46
Class action in fiscale zaken	48
De belastingplichtige als verwerende partij	49
• Bemiddeling als de enige kortetermijnoplossing om een samenwerkingsmodel te bewerkstelligen in fiscale zaken	50
Fiscale bemiddeling	50
Waarom de fiscale bemiddeling, mits wettelijke uitbreiding, toch te verkiezen valt	53
Knelpunten in de fiscale bemiddelingsprocedure	55
Toepassing van de gemeenrechtelijke bemiddeling in een fiscale procedure?	57
Slotbeschouwing	61
Bibliografie	63
Wetgeving	63
Rechtspraak	63
Vorbereidende werkzaamheden	64
Boeken	64
Bijdragen in verzamelwerken	65
Tijdschriftartikelen	65
Andere bronnen	66

In 2024 viert de ‘nieuwe’ fiscale procedure zijn 25^{ste} 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. In dergelijke beroepsprocedure zag het hof zichzelf overigens beperkt tot een kennisneming van de procedure die al 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 administratieve bezwaarfase. In deze fase moest de gewestelijk directeur als administratieve overheid 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 met betrekking tot de “dubbele pet” van de gewestelijk directeur, en deed een verdienstelijke poging om de basisbeginselen van de rechtsstaat en de daarbijhorende 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, moeten we vandaag vaststellen 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 complexe regelgeving en de enorme hoeveelheid data die vandaag onderdeel uitmaken van het fiscaal dossier,... het zijn maar enkele knelpunten die ertoe leiden dat de 'nieuwe' fiscale procedure vandaag tekortkomt. De actuele juridische en maatschappelijke realiteit zorgt ervoor dat de belastingplichtige opnieuw met dezelfde problemen geconfronteerd wordt als 25 jaar geleden onder de 'oude' fiscale procedure.

Met deze nota willen we deze problematiek aankaarten en pleiten 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, staan we eerst stil bij de historische context waarin deze Wetten hun genese vonden. De Wetten kwamen er als reactie op de kwestieuze 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 moest een belastingaanslag betwist worden via een bezwaarprocedure bij de gewestelijk directeur, die over het bezwaar een juridictionele uitspraak moest doen. De gewestelijk directeur werd als rechter beschouwd in deze fase van de procedure, ondanks het feit dat hij in zijn hoedanigheid als gewestelijk directeur van de belastingadministratie behoorde tot een van de ministeries van de uitvoerende macht, met name de FOD Financiën. Rekening houdend met de juridictionele aard van zijn uitspraak, moest de gewestelijk directeur de algemene beginselen van behoorlijke rechtsbedeling respecteren. Tegelijk moest hij de rechten waarborgen die de belastingplichtige hier als burger aan onttrok. Net als iedere rechter binnen de rechterlijke macht diende de gewestelijk directeur onafhankelijk en onpartijdig op te treden.¹

Eenmaal de bezwaarprocedure 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 tenzij deze binnen de zestig dagen na de neerlegging van het administratieve dossier werden overgemaakt aan het hof.² Het resultaat? Een procedure die slechts uit één wezenlijke gerechtelijke aanleg bestond, waarin het hof zich in de regel enkel kon buigen over betwistingen die al aan de gewestelijk directeur werden voorgelegd en enkel reke-

¹ 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.

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, 14 en 110.

ning mocht houden met grieven die binnen de 60 dagen na ontvangst van het dossier werden neergelegd.

Voor de indirecte belastingen was de geschillenprocedure minder afgelijnd en gold het gemeen procesrecht. In eerste instantie kon men zich 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. Daarna stond een beroepsprocedure voor het hof van beroep en vervolgens het Hof van Cassatie open.³

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 gaat uitvoerig in op de tekortkomingen van de fiscale geschillenprocedure zoals die tot dan toe gold.⁴

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.⁵ De gewestelijk directeur oordeelde als rechter in eerste aanleg over de argumenten van de belastingplichtige, waarbij hij als onpartijdig en onafhankelijk orgaan de eerlijke en openbare behandeling van de voorliggende zaak moest waarborgen.⁶ In de praktijk bleek echter dat de gewestelijk directeur aan deze vereisten onmogelijk kon voldoen, gezien zijn hoedanigheid en functie binnen de uitvoerende macht.⁷

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

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ *Ibid.*, 14.

Ondanks zijn jurisdictionele positie was 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 dit geval correct werd toegepast en geïnterpreteerd, was de gewestelijk directeur gebonden door het standpunt dat de belastingadministratie innam en door de beleidsbeslissingen die het hoofdbestuur nam in specifieke aangelegenheden. In BBI-dossiers werd de gewestelijk directeur zelfs verplicht om voorafgaandelijk te overleggen met de behandelende ambtenaren.⁸

De wijze van geschillenbeslechting deed terecht vragen rijzen over 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 rechterlijke 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 is hier een fundamentele vereiste, die behoort tot de essentie van de rechtsstaat.⁹

De onafhankelijkheid waarmee de rechterlijke macht moet oordelen, moet bovendien 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 echter 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”*).¹⁰

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 ook deel uitmaakte van de uitvoerende macht en in de regel bovendien werkzaam was binnen dezelfde dienst, onmogelijk met de nodige onafhankelijkheid en onpartijdigheid oordelen. De uitvoerende macht controleerde haar eigen handelingen, zonder zelfs

⁸ *Ibid.*, 16.

⁹ *Ibid.*, 16.

¹⁰ EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77, Campbell and Fell /The United Kingdom, www.echr.coe.int; EHRM 22 oktober 1984, nr. 8790/79, Sramek/ Oostenrijk, 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.

maar te streven naar een schijn van onafhankelijkheid en onpartijdigheid. De belastingadministratie was partij en rechter tegelijk, en dit vormde een doorn in het oog van de wetgever die de fundamentele rechten en vrijheden van haar burgers wilde garanderen.

In aanvulling op de omstreden positie van de gewestelijk directeur, betrof de beperking van de mogelijkheid om nieuwe grieven op te werpen voor het hof van beroep een heikel punt in de geschillenregeling. In een van de eerste wetsontwerpen die werden opgesteld in aanloop naar de Wetten van 15 en 23 maart 1999, werd voorzien dat het verbod op het aanbrengen van nieuwe grieven na de bezwaarfase zou worden behouden. De Raad van State uitte hier destijds evenwel felle kritiek op. De Raad van State oordeelde dat dit verbod een inperking was op het recht op toegang tot de rechter. Waar dit voorheen ogenschijnlijk nog enigszins kon worden verantwoord vanuit juridisch technisch perspectief daar het bezwaar voor de gewestelijk directeur een jurisdictioneel karakter had, kon dit volgens de Raad van State geenszins worden behouden indien de bezwaarprocedure werd omgevormd naar een vorm van administratief beroep. De motivering dat de rechter slechts diende te oordelen over het geding zoals door de partijen aanhangig werd gemaakt, vormde voor de Raad van State geen adequate verantwoording in het fiscaal contentieux.¹¹ De fiscale wetten zijn van openbare orde, waardoor niet kan worden verantwoord dat geen nieuwe middelen konden worden opgeworpen.

¹¹ 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 procedure¹²:

- Het invoeren en verbeteren van het onderscheid tussen de administratieve en de juridictionele fase van de fiscale geschillenbeslechting;
- De toepassing van het gemeengerechtelijk procesrecht in de juridictionele fase van de fiscale geschillenbeslechting;
- Het voorzien in een snelle administratieve fase in de fiscale geschillenbeslechting, die een filterfunctie heeft;
- De 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 juridictionele fase in de fiscale geschillenbeslechting, die kan worden opgestart bij tegensprekelijk verzoekschrift;
- De procesvertegenwoordiging van de belastingadministratie in eerste aanleg door haar eigen ambtenaren.

Deze bekommernissen over de vroegere fiscale geschillenbeslechting werden verholpen, enerzijds door de bezwaarfase als werkelijke administratieve fase te beschouwen en anderzijds door een bijkomende juridictionele aanleg te creëren in fiscale zaken. Op die manier bestaat de fiscale procedure sinds 1999 uit drie fasen: eerst moet men de administratieve bezwaarprocedure doorlopen, 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.¹³

¹² 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.

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

Om een filterfunctie te kunnen vervullen werd de administratieve fase behouden: de bezwaarfase moet ervoor zorgen dat de administratie de meerderheid van de betwistingen zelf op een snelle en efficiënte manier kan oplossen, tot tevredenheid van de belastingplichtige. Rekening houdend met 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. Denk hierbij aan het hoorrecht, het rechtszekerheidsbeginsel, vertrouwensbeginsel en fair play-beginsel. Daarnaast moet de administratie in eerste instantie zelf de mogelijkheid hebben om haar vergissingen recht te zetten, zonder de tussenkomst van een rechter in eerste aanleg.¹⁴

De filterfunctie van de bezwaarfase had tot doel om de rechtbanken niet te overstelpen met fiscale zaken. 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 dossiers 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.¹⁵

De Memorie van Toelichting van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 geeft dezelfde motivering voor het behoud van de bezwaarfase als administratief beroep¹⁶:

- 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 moet de mogelijkheid 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.

¹⁴ *Ibid.*, 13.

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

¹⁶ 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, zodat een vordering voor de rechtbank van eerste aanleg ontvankelijk ingesteld kan worden. Hierbij volstaat het om het administratief beroep in te stellen volgens de daartoe vereiste voorwaarden.¹⁷ Het bezwaar wordt echter geacht niet te zijn ingediend als het niet gemotiveerd was. Deze formele ontvankelijkheidsvereiste geldt voor zowel directe federale belastingen als voor lokale of regionale belastingen.

De gerechtelijke fase, met de mogelijkheid op zowel een eerste aanleg als een beroepsfase, wordt gestuurd door de regels van het Gerechtelijk Wetboek.¹⁸ 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 procedurefase. Het verbod om nieuwe grieven aan te brengen in de jurisdictionele fase werd geschrapt. Sinds 1999 mag een belastingplichtige onbepaald bezwaren aanvoeren, ook als ze voorheen, in de administratieve procedure, nog niet aan bod waren gekomen. Dit geldt nu voor zowel feitelijke grieven als rechtskwesties.¹⁹

■ 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. Het doel? Het toepassingsgebied van de hertaxatietechniek beperken en specificeren.²⁰ De subsidiaire aanslag kan aangewend worden wanneer een belastingplichtige beroep aantekent tegen een directorale beslissing en de rechter in de latere gerechtelijke fase overgaat tot de volledige of gedeeltelijke vernietiging van de

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

aanslag.²¹ De vernietiging kan om het even welke reden worden uitgesproken, met uitzondering van de verjaring, opdat de administratie subsidiaire taxatie kan aanwenden.²²

Op deze manier kan de administratie een nieuwe aanslag ter goedkeuring voorleggen aan de rechterlijke instantie die de initiële aanslag vernietigde. De subsidiaire aanslag moet gelden ten aanzien van dezelfde belastingplichtige, en op grond van volledig 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. Als gevolg hiervan kan de administratie bij procedurele of formeelrechtelijke fouten bij het vestigen van de aanslag alsnog een nieuwe aanslag vestigen in de gerechtelijke fase. De rechter zal dan oordelen over de geldigheid en invorderbaarheid van de nieuwe aanslag, en de invordering zal slechts 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.²³

■ Enkele bedenkingen binnen de historische context

Onafhankelijk van de bedenkingen die we hierna zullen formuleren met betrekking tot de fiscale procedure zoals deze werd gewijzigd in 1999 binnen de huidige maatschappelijke en juridische context, past het om hier al enkele kritische bedenkingen te formuleren met betrekking tot de Wetten van 15 en 23 maart 1999.

Ten eerste moeten we erkennen dat de Wetten van 15 en 23 maart 1999 een betere en billijkere fiscale geschillenbeslechting realiseerden, als antwoord op de belangrijkste gebreken van de vorige procedure. Anderzijds is het enigszins merkwaardig dat de partijdigheid en afhankelijkheid van de bezwaarambtenaar zo verregaand werd getolereerd en genormaliseerd bij de invoering van de nieuwe procedure.

Vanzelfsprekend kon de gewestelijk directeur als lid van de uitvoerende macht onmogelijk voldoen aan de beginselen van behoorlijke rechtsbedeling, al 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 aan-

²¹ Art. 356 WIB92

²² S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.

²³ 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.

leg, en nadien het hof van beroep, dan ook noodzakelijk om de fundamentele rechten en vrijheden van de burger te waarborgen. Er wordt echter voorbij gegaan aan het feit dat de bezwaarambtenaar als lid van de uitvoerende macht en als administratieve beroepsinstantie ook rekening moet houden met bepaalde beschermende basisbeginselen, namelijk de beginselen van behoorlijk bestuur.

Het onafhankelijkheidsbeginsel krijgt binnen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een veel minder verregaande invulling dan binnen de algemene beginselen van behoorlijke rechtsbedeling, in de regel is het beslissende beroepsorgaan organisatorisch immers hiërarchisch ondergeschikt aan de politiek verantwoordelijken.²⁴ Toch verduidelijkte de Raad van State al dat de minimale onafhankelijkheid als volgt geïnterpreteerd moet worden: “*de overheid die bevoegd is om een bepaalde beslissing te nemen, die beslissing zelf moet nemen, zonder ongeoorloofde druk van buitenaf*”.²⁵

Daarnaast is de belastingadministratie als overheid ook verplicht om onpartijdig te zijn, wat zowel subjectief als structureel moet worden ingevuld. Bij het nemen van een beslissing mag een ambtenaar geen persoonlijk en rechtstreeks belang hebben bij de besluitvorming.²⁶ Daarnaast moet deze onpartijdigheid ook op het vlak van organisatie en samenstelling van het beslissend orgaan gewaarborgd worden. Concreet houdt dit bijvoorbeeld in dat eenzelfde persoon niet tweemaal – op twee niveaus – mag deelnemen aan de besluitvorming.²⁷

De wetgever beëindigde de conflictueuze positie van de gewestelijk directeur als bezwaarambtenaar met een jurisdictionele functie, maar benadrukte onvoldoende dat de gewestelijk directeur net zoals elke andere ambtenaar binnen de uitvoerende macht onpartijdig moet zijn. Zoals we hierna uitleggen, blijkt de belastingadministratie echter niet in staat om deze administratiefrechtelijke onpartijdigheid te waarborgen.

Het is gangbaar dat, wanneer een ambtenaar van de controlediensten een aanvullende belastingaanslag wil vestigen, hij voorafgaandelijk moet overleggen met een ambtenaar van de bezwaardienst (vandaag doorgaans aangeduid als “Team Expertise”).

²⁴ I. OPDEBEEK en S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

²⁵ RvS 24 november 2009, nr. 198.176, De Keye; I. OPDEBEEK en S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

²⁶ 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.

²⁷ in tuchtzaken: RvS 12 juni 1995, nr. 53.652, Schurmans.

Hierbij moet deze laatste zijn standpunt over de taxatie kenbaar maken en inschatten in welke mate de taxatie stand kan houden in de rechtbank. Er worden zelfs suggesties geformuleerd om het standpunt meer verdedigbaar te maken. Wanneer er vervolgens met goedkeuring van de bezwaardienst een aanslag wordt gevestigd en de belastingplichtige hiertegen in beroep gaat via een bezwaarschrift, wordt het dossier wegens het personeelstekort meer dan eens toebedeeld aan de bezwaarambtenaar die zich oorspronkelijk al uitsprak over het dossier. De achterliggende gedachte is dat de betreffende ambtenaar reeds kennis heeft van het dossier, waardoor hij minder tijd zal nodig hebben om zich in te lezen. Enkel in deze situatie is er al sprake van zowel subjectieve als structurele partijdigheid (het dossier wordt structureel toegewezen aan een bezwaarambtenaar die al een standpunt innam, en de ambtenaar in kwestie heeft er belang bij om zijn eigen standpunt in de taxatiefase te bevestigen om zo geen gezichtsverlies te lijden).

Hoewel de voornoemde schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur vaak geacht wordt minder relevant te zijn in de behandeling van een concreet dossier, dit omdat de belastingplichtige vervolgens toch beschikt over twee aanleggen voor de Belgische hoven en rechtbanken, heeft de afhankelijkheid en de partijdigheid van de bezwaardienst een duurzame, negatieve invloed op het functioneren van de volledige fiscale geschillenbeslechting:

- In de eerste plaats wordt de “filter”-functie die de wetgever ambieerde 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. Hij moet bezwaar indienen om de belastingadministratie op de hoogte te brengen van zijn grieven, maar wordt dan geconfronteerd met een ambtenaar die zijn mening al gevormd heeft en niet bereid is om te heroverwegen. 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. Als de bezwaarambtenaar met een objectieve bril naar de situatie kan kijken en tegemoetkomingen kan doen aan de belastingplichtige wanneer dit geoorloofd is, kan een aanslepende gerechtelijke procedure worden vermeden. Omwille van de partijdigheid van de bezwaarambtenaar is dit in de praktijk echter vaak niet mogelijk.

Omwille van deze elementen wordt de “filter”-functie van de bezwaarfase steeds zwakker én een noodzakelijk kwaad dat de belastingplichtige moet trotseren. Hoewel de wetgever de jurisdictionele positie van de gewestelijk directeur terecht afschafte en de bezwaarfase met juiste intentie behield (het snel kunnen oplossen van fiscale problemen), blijkt in de praktijk dat de partijdigheid van de bezwaarambtenaar een hardnekkig probleem is. Al is het maar omdat dit het conflict en de polarisatie tussen de burger en de 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 sindsdien vrije toegang tot de Belgische hoven en rechtbanken om een fiscaal geschil te onderwerpen aan het onpartijdige en onafhankelijke 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.

We kunnen echter stellen dat de Wetten van 15 en 23 maart 1999 anno 2024 niet volledig aan de door de wetgever vooropgestelde verwachtingen voldoen. De voorbije decennia hebben zich immers een heel aantal evoluties voorgedaan, zowel op juridisch als op maatschappelijk-cultureel vlak, die ertoe hebben geleid dat een groot aantal knelpunten van de fiscale procedure zijn komen bloot te liggen.

Evoluties in het juridisch en maatschappelijk denken en optreden van burgers

De huidige samenleving wordt gekenmerkt door een razendsnelle evolutie op diverse vlakken. Zo is ook de verhouding tussen de burger en de overheid anno 2024 sterk geëvolueerd ten opzichte van de manier waarop zij enkele decennia geleden 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 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. Is dit niet (meer) het geval? Dan gaat hij op zoek naar een nieuwe en aantrekkelijkere tegenpartij.²⁸

²⁸ A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 25.

Diezelfde burger wordt ook mondiger. Dit zorgt ervoor dat 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. Hij komt op voor zijn eigen belangen.²⁹

Als de overheid in deze evoluerende samenleving haar gezag wil doen gelden, moet ze zich opstellen als een aantrekkelijke gesprekspartner. Daarnaast moet ook de administratie zich bewust worden 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.³⁰

Anno 2024 zijn deze trends een bron van 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, met randvoorwaarden waarbinnen de burger zijn behoeften vormgaf. Hierbij diende de bureaucratische organisatie van de overheid als geschikte beleidsvorm die het mogelijk maakte om een objectieve en massale rechtstoepassing te realiseren. Door de omvang, expertise, operationele gerichtheid en snelle en systematische verwerking van regels en instructies konden nieuwe regels en instructies snel uitgevoerd worden.³¹

Deze snelle uitvoering vroeg van de burger een groot aanpassingsvermogen. De laatste decennia maakte dit aanpassingsvermogen echter plaats voor mondigheid en openlijke weerstand ten aanzien van de overheid, zoals we hierboven al aanhaalden.

Daarnaast brengt deze omvangrijke overheidsorganisatie met zich mee dat taken en bevoegdheden de voorbije decennia duidelijk omljnd en gescheiden zijn geworden, niet in het minst bij de belastingadministratie. Dezelfde ambtenaar voert dezelfde taak herhaaldelijk uit, telkens ten aanzien van een andere belastingplichtige. Zo behandelt

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 22.

eenzelfde ambtenaar honderden aangiftes, en behandelt een andere ambtenaar honderden bezwaarschriften. De belastingambtenaar ontwikkelt een vast patroon om zijn zaken vlot te kunnen afhandelen, en behoudt een zekere emotionele afstand ten aanzien van de zaken die hij behandelt. Voor de belastingplichtige ligt dit echter anders. Hij komt vaak slechts eenmalig, of hoogstens enkele keren in conflict met de administratie. Een dergelijk conflict zorgt niet zelden voor de nodige spanning en een ongemakkelijk gevoel. Deze interactie is wat men noemt de ontmoeting tussen de “*repeat player*” en de “*one shotter*”.³²

De keerzijde van deze massale en objectieve rechtsbedeling is echter dat het individu alsmear meer op de achtergrond is komen te staan. Het maatwerk staat onder druk en werd vervangen door bandwerk. Er ontstaat een groot formalise, en het formeel fiscaal recht breidt steeds meer 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 is een trigger voor de enorme druk die op een belastingambtenaar wordt uitgeoefend. Er is meer werk, maar tegelijk minder budget om nieuwe ambtenaren aan te werven. Hierdoor neemt de werkdruk enorm toe. 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 (“BBI”) moeten voldoen. Zij moeten harde targets halen, ongeacht de vraag welke realiteit er aan hun dossiers ten grondslag ligt.

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

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur pogen hieraan tegemoet te komen, met het streven naar een objectivering van het contact tussen overheid en burger. Dit is echter geen sluitende oplossing voor de conflicten die alsmear vaker ontstaan tussen de belastingplichtige en de administratie. Door het gebrek aan codificatie en een specifiek toepassingskader blijft het inroepen van deze beginselen een onzekere actiemogelijkheid in een poging om de rechten van de belastingplichtige af te dwingen. Ditzelfde werd hierboven al opgeworpen als een van de algemene tekortkomingen van de Wetten

³² *Ibid.*, 22-25.

van 15 en 23 maart 1999. De rol van de bezwaarambtenaar wordt minder belangrijk, maar zijn partijdigheid wordt niet aangepakt. 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.”*³³

Evoluties binnen de fiscale wetgeving

Simultaan met deze maatschappelijke evoluties wordt het fiscaal recht gekenmerkt door een steeds toenemende complexiteit. Ook de wetgever zelf onderschrijft deze trend, waarbij de onderzoeks- en aanslagtermijnen in 2022 nog gewijzigd werden en voor fiscale fraudedossiers verlengd werden tot 10 jaar, specifiek omwille van de “complexiteit” van de fiscale wetgeving³⁴.

De fiscale wetgeving wordt continu uitgebreid en verbreed, er worden nieuwe regels en uitzonderingen toegevoegd aan het wettelijk kader, zonder dat er nog sprake is van een complementaire regelgeving.³⁵ Voorbeeld van oeverloos complexe regelgeving is die van de vrijstelling in de bedrijfsvoorheffing voor werken in onroerende staat (deze regelgeving zit vervat in het Wetboek Inkomstenbelasting, maar gaat uit van de definitie van “werken in onroerende staat” zoals gekend onder de btw-wetgeving, waarbij de definiëring niet aangepast is aan het nieuw goederenrecht) of de innovatieaftrek (waarbij het Wetboek Inkomstenbelasting in principe het Wetboek Economisch Recht volgt, maar uit de praktijk blijkt dat de belastingadministratie daaraan geen gevolg geeft). In de personenbelasting is de continu bijgewerkte autofiscaliteit een van de meest complexe topics.

³³ P. NONET en P. SELZNICK, *Law and society in transition: toward responsive law*, New York, Harper and Row, 1978, 122 p.

³⁴ Wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/1, 69.

³⁵ 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.

De regelgeving wordt dermate complex, dat deze voor zowel belastingplichtige als belastingadministratie moeilijk en soms zelfs quasi onmogelijk correct kan worden toegepast. Dit werkt de hierboven omschreven conflictsituatie alleen maar meer in de hand. 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. Hierbij is hij geneigd om de regelgeving in zijn voordeel te interpreteren en een evenwicht te zoeken tussen een operationeel haalbare en een perfecte administratie. De belastingadministratie wordt dan weer geconfronteerd met dezelfde complexiteit, maar zal door tijdsgebrek (zie *supra*) eerder uitgaan van een restrictieve interpretatie. Ze zal dus 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 de interactie tussen administratie en belastingplichtige. 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, zodat dat de druk op de Belgische hoven en rechtbanken behapbaar blijft. Deze filterfunctie vormt het eerste grote knelpunt. In de praktijk heeft de bezwaarprocedure slechts zelden de filterende werking die de wetgever eraan heeft toegeschreven.

Zoals we hierboven al in detail beschreven, heeft het hardnekkige personeelstekort bij de belastingadministratie onder meer tot gevolg dat de bezwaarambtenaar die het dossier in bezwaar zal behandelen, vaak al vanaf het begin betrokken wordt bij een fiscale controle. De controleambtenaar zal de bezwaarambtenaar al om een standpunt vragen bij de voorgenomen taxatie, en via interne communicatie zal de bezwaarambtenaar 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 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, om zo eventuele fouten recht te zetten die door de controleambtenaar werden begaan in het vestigen van de aanslag. In werkelijkheid kwam een bezwaarambtenaar al vaak tussen in de controlefase en nam hij samen met de belastingcontroleur een standpunt in. In 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, beperken zich overigens niet tot deze situaties. Zelfs wanneer de bezwaarambtenaar in beginsel onpartijdig kan handelen, is er in de regel overleg 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 tijdslijn zeer uitgestrekt is. In dergelijke cases is de financiële en proceseconomische impact te groot, en zal de bezwaarambtenaar zich *de facto* altijd aansluiten bij het standpunt van de controleambtenaar.

Het resultaat? Niet alleen een manifeste schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, maar ook het wegvallen van de bestaansreden van de bezwaarfase: zaken filteren en waar mogelijk tot een vergelijk komen met de belastingplichtige. De belastingplichtige ervaart het gebrek aan “*sérieux*” in de bezwaarfase – overigens terecht – als onbillijk. Hij zal ook zelf een grotere *incentive* voelen om, ongeacht de uitspraak in de bezwaarfase, alsnog een vordering in te stellen in rechte. Op die manier hoopt hij daar de rechtvaardigheid te vinden die in de bezwaarfase ontbreekt.

In deze context verwijzen we naar het befaamde “proces 110”. Dit betrof een niet-gubliceerd administratieve richtlijn die door het hoofdbestuur van de FOD Financiën werd opgesteld, en die impliceerde dat bezwaarambtenaren een bezwaarschrift in de inkomstenbelasting slechts mochten behandelen en onderzoeken als de belastingplichtige nieuwe middelen opwierp in zijn bezwaarschrift ten opzichte van de argumenten in zijn antwoord op het bericht van wijziging dat voorafging aan de eigenlijke taxatie.³⁶ De Minister van Financiën bevestigde het bestaan van deze interne instructie in een antwoord op een parlementaire vraag in 2018.³⁷

Hoewel het onduidelijk is of “proces 110” vandaag nog wordt 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, waardoor alsmear 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

³⁶ F. LEDAIN, “Proces 110: het einde van de terugkeer van nieuwe grieven?”, www.taxwin.be.

³⁷ Integraal verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, 24 januari 2018, nr. 54 COM 803, p. 24.

manier van werken, en is bovendien een werkwijze die de wetgever niet voor ogen had bij de invoering van de Wetten van 15 en 23 maart 1999.

De administratie als rechtstreekse procespartij

Bij de hervorming van de fiscale procedure werd een bijkomende maatregel ingevoerd die het voor de belastingambtenaar zelf mogelijk maakt om de fiscale administratie te vertegenwoordigen in rechtbanken.³⁸ Dit vormt een substantiële uitzondering op het pleitmonopolie.

Deze maatregel werd ingegeven vanuit het idee om de taxatieambtenaar zelf te betrekken bij de betwisting in rechte, en hem zo meer verantwoordelijkheidszin te geven bij het nemen van taxatiebeslissingen. Hij vertegenwoordigt de administratie niet alleen bij onder meer het opstellen van de berichten van wijzigingen, maar ook bij de behandeling van de zaak in de rechtbank.³⁹ 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. Men moest geen beroep doen 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 feitenkwesitie 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.⁴⁰

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, omdat de persoon die de zaak uiteenzet voor de rechter, de nodige onafhankelijkheid en afstand moet behouden ten aanzien van de partij die hij vertegenwoordigt. Zo kan de advocaat de rechter een objectief inzicht geven. Dit 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,

³⁸ Art. 379 WIB92

³⁹ J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 338.

⁴⁰ J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 176.

maar door de taxatieambtenaar zelf die zijn eigen dossier, bevindingen en beslissingen moet verdedigen.⁴¹

Wanneer de betwisting met de administratie voor de rechtbank komt, vormt dit pleitrecht voor de taxatieambtenaar een inbreuk op het principe dat men niet *pro domo* pleit. Het vooruitzicht om zelf voor de rechtbank te verschijnen, vormt voor de taxatieambtenaar een stimulans om al bij de opstart van het onderzoek een sterke positie in te nemen die verdedigbaar is in de rechtbank. Dit gaat ten koste van de zoektocht naar een billijke oplossing, rekening houdend met de feiten en beschikbare bewijsstukken.⁴²

Bovendien kunnen we ons de vraag stellen of een taxatieambtenaar, vaak met een beperkte juridische achtergrond, 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 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 langer 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 altijd meerdere adviseurs onder de arm nemen om hem bij te staan in de procedure. Zo zal hij 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 bij de rechtbank. We kunnen van de taxatieambtenaar niet verwachten 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 die, hoewel zij een overheid betreft, een extreem en vaak onbillijk standpunt inneemt dat geen rekening houdt met de onderliggende bewijsstukken, en de rechtbank ervan moet overtuigen dat hij de fiscale wet alsnog correct toepaste.

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

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

Een treffend voorbeeld is de aftrek voor innovatie-inkomsten. Om over de opportuniteit hiervan te oordelen, is een grondige kennis van de regulering op het vlak van patenten en het Wetboek Economisch Recht geen overbodige luxe. Dit illustreert dat het fiscaal recht voortbouwt op andere rechtstakken, zoals het economisch recht. Over deze kwesties ontstaan enorme discussies, niet zelden te wijten aan de gebrekkige kennis van het economisch recht van de taxatieambtenaar.

In het strafrecht gaat het er volledig anders aan toe. In een strafonderzoek kan de substituut-Procureur des Konings, gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden, optreden.⁴³ Ook deze substituten treden zelf op in de rechtbank om de belangen van de maatschappij te behartigen. Voor deze substituten bestaan er echter zware benoemingsvoorwaarden. Ten eerste moeten ze 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.⁴⁴ 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. Een opleiding in rechten is zelfs niet vereist.

Toch kunnen zowel de taxatieambtenaar als de substituut-Procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden sancties vorderen, respectievelijk van administratieve of van strafrechtelijke aard, zij het dat de consensus in de rechtspraak stelt dat zelfs een belastingverhoging van 10% een strafrechtelijk karakter heeft. Beiden vorderen bijgevolg de toepassing van strafrechtelijke sancties (al gaat deze vergelijking in zekere zin niet op aangezien de taxatieambtenaar de betreffende sanctie onmiddellijk kan opleggen en deze onmiddellijk kan worden uitgevoerd). De substituut-Procureur des Konings moet echter het opsporingsonderzoek (waarvan hij de verantwoordelijk draagt) à charge als à décharge voeren, overeenkomstig art. 28bis Sv.

⁴³ 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.

⁴⁴ *Ibid.*

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 de nodige prioriteit krijgt. De wetgever bouwt zelf als het ware kwaliteitsvereisten in in de wetgeving, om ervoor te zorgen dat elk strafrechtelijk (fiscaal) onderzoek met kennis van zaken behandeld wordt. Hierbij moeten we de vraag stellen waarom het contrast met het fiscaal recht zo groot is, zeker wanneer blijkt dat fiscale ambtenaren even verregaande strafrechtelijke sancties kunnen opleggen zoals een belastingverhoging van 10% tot 200%. Dat het geschil voor de rechtbank wordt behandeld door diezelfde ambtenaar en niet door een onafhankelijke derde (een advocaat) komt de objectiviteit van de gerechtelijke fase niet ten goede.

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 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 uitgebreid wettelijk kader wordt voorzien voor het vestigen van aanslagen, het controleren van aangiften en het wijzigen van aangiften.

Dit staat in schril contrast met de evolutie die zich sinds 2003 voordoet als gevolg van de Antigoon-rechtspraak die het formalisme alsmar verder uitholt.⁴⁵ 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 moet maar geweerd worden uit een procedure onder in de wet omschreven voorwaarden.

Sinds het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015 werkt de Antigoon-rechtspraak ook door in het fiscaal recht.⁴⁶ 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 moet worden *“wanneer zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende 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

⁴⁵ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, afl. 10, 1862-1868.

⁴⁶ Cass. 22 mei 2015, nr. F.13.0077.N, *Arr.Cass.* 2015, 1349-1363.

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

In diezelfde sfeer van uitholling van procedurele waarborgen verwijzen we ook 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 de formele fiscale regels te volgen. Wanneer de administratie toch een onrechtmatigheid begaat, moet de rechter met grote nauwkeurigheid en extra omzichtigheid toezien op de wettigheid en gegrondheid van de subsidiaire aanslag. Het gevaar dreigt echter dat de slinger doorslaat en dat de administratie de procedure van de subsidiaire aanslag misbruikt om onbestraft procedurefouten te begaan.⁴⁷

Dit leidt er in de praktijk toe dat de administratie procedureregels frequent met de voeten treedt, omdat 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 nog mogelijk om met enige zekerheid te kunnen inschatten of het procedureel middel slaagkansen heeft, omdat een subsidiaire aanslag in dat geval niet meer mogelijk is en omdat deze voor wat betreft het onderzoek zijn voorgeschreven op straffe van nietigheid (de uitgebreide onderzoekstermijn in geval van aanwijzingen van belastingontduiking zoals voorzien in artikel 333, lid 3 Wetboek Inkomstenbelasting kan enkel worden toegepast in geval van een voorafgaande kennisgeving, op straffe van nietigheid). In de praktijk stellen we echter vast dat de belastingadministratie meer dan eens heeft gepoogd om zelfs zonder voorafgaande kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn

⁴⁷ S. VANCOLEN en S. VANDORPE, "De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?", *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.

onderzoekshandelingen te stellen op basis van de zevenjarige onderzoekstermijn, en dit onder het mom van een onderzoek in de btw. In de btw-regelgeving moet er geen voorafgaande kennisgeving gestuurd worden, waardoor de belastingadministratie onderzoekshandelingen in de regel stelt in het kader van een btw-onderzoek, zelfs als het in feite louter inkomstenbelasting is. Processen-verbaal die worden opgesteld over de gestelde onderzoekshandelingen, vermelden altijd zowel de bepalingen uit het Wetboek Inkomstenbelasting als uit het BTW-Wetboek. Belangrijk om weten is dat de belastingadministratie op dit punt al meermaals werd teruggefloten.⁴⁸

We concluderen 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 wat geldt in het strafrecht, kan de belastingadministratie onmiddellijk torenhoge belastingverhogingen met een strafrechtelijk karakter opleggen (10% tot 200%) die onmiddellijk uitvoerbaar zijn. Zonder dat een 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 we kunnen niet anders besluiten dan dat de belastingplichtige zich in een onrechtvaardig zwakke positie bevindt die de financiële knevelarij benadert.

Nadat het vestigen van de aanslag (en het afwijzen van het bezwaarschrift) moet de belastingplichtige overwegen of hij al dan niet jarenlang wenst te procederen – met alle kosten van dien – om de sanctie en de belasting eventueel te verminderen. Vaak heeft een belastingplichtige niet de moed of middelen om een jarenlang 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 moet betalen dan werd ingehohierd, maar nog steeds significant meer dan wanneer de procedureregels niet werden geschonden. Het gebrek aan eenduidige wetgeving en rechtspraak wordt in deze situatie een drukingsmiddel, waardoor de belastingadministratie hogere belastingen kan innen.

Vanzelfsprekend zorgt dit voor grote frustratie bij de belastingplichtige, en verhindert dit ook een constructief gesprek tussen belastingadministratie en belastingplichtige.

⁴⁸ Rb. Namen 6 april 2011, *Fisc. Act. 2011, nr. 29, 11*; Rb. Leuven 10 mei 2019, *rolnr. 17/1136/A*, www.monkey.be.

Wanneer het financieel belang voldoende omvangrijk is of wanneer de belastingplichtige over voldoende middelen beschikt, zal hij bij 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

Binnen de fiscale administratie zien we alsmear meer een tendens 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 te innen belastingbedrag. Dit doet nogmaals vragen rijzen over de naleving van de beginselen van behoorlijk bestuur. Stel u voor dat u een belastingplichtige bent die in december gecontroleerd wordt, en de controleambtenaar heeft zijn target nog niet gehaald! In dergelijk geval smelt het gevoel van rechtvaardigheid en objectiviteit als sneeuw voor de zon.

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 gelijk worden gesteld, maar dit is geen garantie. Zelfs wanneer er in de bezwaarprocedure een tegemoetkoming wordt gedaan, zal de taxatie zelden volledig ontheven worden. De belastingplichtige is in vele gevallen echter 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 in grote fiscale fraude-dossiers. Het brengt op korte termijn meer op om zogenaamde "kleine vissen" te pakken dan om tijd en middelen te investeren in de echte fraudeurs.⁴⁹

⁴⁹ M. MAUS en M. DELANOTE, "Jachttabellen van de fiscus", *De Tijd* 2018, 31 maart 2018, www.detijd.be



Kernopdrachten	Indicatoren	Resultaat 2021	Doelwaarde 2024	Tussentijdse doelwaarde 2022	Resultaat 2022	Tussentijdse doelwaarde 2023
Bijdragen tot het voorkomen en het bestrijden van fraude, ontwijking en misdrijven binnen onze bevoegdheidsdomeinen	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 ³	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 ⁴	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 € ⁵	Meer dan € 250.000 per jaar
	26. Het percentage opgestarte opsporingsonderzoeken dat zich binnen de strategische beleidsdomeinen	90,92%	80%	80%	90,18%	80%

³ Voorlopig resultaat

⁴ Voorlopig cijfer onder voorbehoud van definitieve validering op 10.03.2023

⁵ Voorlopig cijfer onder voorbehoud van definitieve validering op 10.03.2023

De targets die de controleambtenaren in 2024 moeten behalen, leest u in het operationeel plan 2023 van de FOD Financiën.⁵⁰

⁵⁰ FOD Financiën, Operationeel plan 2023, https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023_Tekst_NL_vDirCom_20230127.pdf, 11.

Het bedrag dat per BBI-controleambtenaar ingekohierd moet worden, bedraagt meer dan € 1.500.000. Het per controleambtenaar effectief te innen bedrag, is 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. Hiervan weet men dat ze geen stand zullen houden in de administratieve bezwaarprocedure of in de gerechtelijke procedure.

Daarnaast zijn er nog tal van andere redenen waarom het overheidsbelang primeert op de belangen van het individu. Zo is het blijvende begrotingstekort een voortdurende stimulant om meer belastingen te heffen en hogere KPI's op te leggen aan de ambtenaren. Daarnaast is de werkdruk voor de fiscale ambtenaren 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 zou moeten 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 behalen van KPI's en het verwerken van een groot aantal dossiers op korte tijd krijgt prioriteit ten koste van 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 wordt dit artikel zelden tot nooit toegepast. De belastingcontroleur wordt gestimuleerd om zoveel mogelijk te taxeren en de betreffende kosten dus 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 een 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 dit soort gevallen nuttig zijn om een gerechtsdeskundige te laten aanstellen in de fiscale kamers, zodat deze expert de complexiteit van een bepaalde materie mee kan doorlichten. Zo kan een gerechtsdeskundige worden ingeschakeld om bepaalde bewijsstukken te analyseren en zijn conclusies hierover aan de rechter voor te leggen.

Volgens de regels van art. 962 e.v. Ger.W. is het altijd mogelijk om een gerechtsdeskundige te vorderen. In fiscale procedures wordt dit echter zelden of nooit toegekend door de rechtbank. Elke partij heeft dan wel nog altijd 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 voornamelijk 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 onvoldoende tijd en middelen heeft om alle bewijsstukken tot in detail door te nemen en te analyseren, zou het toelaten van een deskundigenonderzoek de kwaliteit van de rechtsbedeling ten goede komen.

Dergelijke analyse zou aanleiding geven tot een billijker en evenwichtiger debat tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige. Zoals we in dit document al vermeldden, 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 aangelegenheid in mensentaal 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 waardestijging van een actiefbestanddeel of over de vraag of de gecapteerde data correct werden verzameld, zorgt onbetwistbaar voor een objectiever en billijker debat. De tussenkomst van een deskundige dient zich overigens niet te beperken tot de gerechtelijke fase. Indien de belastingadministratie zich hiervoor zou openstellen zou de tussenkomst van een objectieve derde partij in de bezwaarfase het conflict reeds substantieel kunnen de-escaleren.

Toch is de realiteit dat de rechtbank nagenoeg nooit een deskundige aanstelt in fiscale zaken. De reden hiervoor is dat de belastingadministratie zich hier altijd tegen verzet, vaak uit budgettaire overwegingen. Zoals hiervoor reeds uitgebreid werd omschreven heeft de belastingadministratie en in het bijzonder de individuele belastingambtenaar er overigens net belang bij dat het objectiviteitsniveau van het gevoerde debat zo laag mogelijk is. Redenen te meer om zich steeds te verzetten tegen de aanstelling van een deskundige. Wanneer de belastingplichtige op eigen initiatief een deskundige aanstelt, zal in de regel – omwille van vermeende partijdigheid – geen rekening worden gehouden met de bevindingen van deze deskundige. 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

Het hoeft geen verder betoog dat de fiscale procedure, zoals die vandaag bestaat, ruimte laat voor heel wat onbillijkheden ten aanzien van de belastingplichtige. Er moeten oplossingen voorzien worden voor de talloze schendingen van de rechten van de belastingplichtige. Ook de fiscale procedure en de organisatie binnen de belastingadministratie moet zich heroriënteren richting maatwerk voor een menselijke, meer rechtvaardige behandeling van ieder dossier. Niet alleen om de rechtspositie van de belastingplichtige opnieuw te verbeteren, maar ook om de toestroom aan fiscale geschillen in de Belgische hoven en rechtbanken binnen de perken te houden.

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 steeds meer belang hecht aan een persoonlijke en individuele aanpak van zijn situatie, voelt zich niet gehoord en bovendien 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 in plaats van objectief terechte belastingen te innen.

De overheid lijkt zich bewust te zijn van de hiervoor omschreven problematiek. In het regeerakkoord van 30 september 2020 wordt uitdrukkelijk opgenomen dat de regering voornemens is om een “fiscaal charter” uit te werken dat zal dienen als gedragscode voor de belastingadministratie. De regering wil het wederzijds respect en het professionalisme in fiscale geschillen herstellen en de dialoog tussen de controlediensten en de Belgische ondernemingen verbeteren.⁵¹

In de rechtsleer staat dit herstelproces waarbij het wederzijds vertrouwen tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie opnieuw wordt verbeterd, bekend als “taxificatie”. Er komt terecht kritiek op de verklaring die de regering opnam in het re-

⁵¹ Regeerakkoord 30 september 2020; https://www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord_2020.pdf

geerakkoord, hoofdzakelijk omdat er geen gevolg aan gegeven wordt. We zijn intussen meer dan drie jaar verder, maar van enig fiscaal charter of enige gedragscode is geen sprake. De dialoog tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie is daarenboven slechter dan ooit: de contactgegevens van ambtenaren worden niet langer bekendgemaakt waardoor het niet mogelijk is om een ambtenaar rechtstreeks aan te schrijven of telefonisch te contacteren. Controles worden daarnaast bij voorkeur digitaal afgehandeld, wat de communicatie geenszins te goede komt.⁵² De intentieverklaring van de regering blijft dan ook zonder enig gevolg.

Eén van de kortetermijnoplossingen om uit deze impasse te geraken is wat ons betreft bemiddeling. Het huidige beleid van de FOD Financiën zorgt voor polarisatie en heeft tot gevolg dat de startpositie van ieder fiscaal conflict gepaard gaat met uiterste standpunten. Wanneer we echter kijken naar de kern van de zaak, stellen we vast dat de partijen, wanneer zij elkaar kunnen en durven benaderen, minder ver uit elkaar staan dan eerst zou worden gedacht. Als de belastingplichtige zich bewust kan zijn van de fouten die hij maakte, en de belastingadministratie 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 menselijker systeem werden al gezet met de invoering van de fiscale bemiddelingsprocedure. Hoewel dit een stap in de goede richting was, moeten we vaststellen dat er ook gebreken zijn. Hetzelfde geldt voor de gerechtelijke bemiddeling, die het potentieel heeft om voor vele geschillen een oplossing te bieden, maar die in de praktijk nooit wordt gebruikt. Hieronder formuleren we enkele suggesties die de toepassing van deze bemiddelingsprocedures in de praktijk kunnen verbeteren en efficiënter kunnen maken, om de rechtspositie van de belastingplichtige significant te verbeteren.

Vooraleer in te gaan op de bemiddeling in fiscale zaken en de tekortkomingen die de huidige bemiddelingsprocedures kenmerken, wordt nog ingegaan op een aantal alternatieve instrumenten die voorhanden zijn binnen het huidige ‘conflictmodel’ om de fiscale geschillenbeslechting efficiënter en billijker te maken. Hierboven werd reeds benadrukt dat het stelselmatig weren van gerechtsdeskundigen een gemiste kans betreft in de objectivering van het fiscaal debat. Hieronder worden er nog een aantal andere

⁵² V. VERCAUTEREN, “Goede tijden (voor fiscale proceduriers), slechte tijden (voor belastingplichtigen en accountants)?”, *T.F.R.* 2022/6, nr. 618, www.tfrnet.be;

instrumenten aangereikt dit de geschillenbeslechting kunnen verbeteren. Er dient te worden geëvolueerd naar een samenwerkingsmodel, maar het verbeteren van de communicatie en het implementeren van een beter uitgewerkte bemiddelingspraktijk zal niet volstaan om een efficiënte afhandeling van ieder dossier te garanderen. Om die reden is het eveneens aangewezen om de fiscale geschillenregeling op zich te moderniseren.

Instrumenten die de fiscale procedure billijker en efficiënter kunnen laten verlopen

■ Pretaxatiegeschillen zoals in kort geding

Elke betwisting over de toepassing van de fiscale wet kan voor de rechtbank worden gebracht.⁵³ Zo ook betwistingen omtrent onderzoeksdaden of een handeling die de administratie tijdens het onderzoek stelt, nog vooraleer de aanslag is gevestigd. De procedure die wordt opgestart nog voor de aanslag werd gevestigd staat gekend als het “pretaxatiegeschil”.

Wanneer de belastingplichtige de mening is toegedaan dat de door de belastingadministratie gestelde onderzoekshandelingen onrechtmatig zijn, kan deze een pretaxatiegeschil inleiden.⁵⁴ Ook de administratie kan een pretaxatiegeschil inleiden wanneer de belastingplichtige weigert mee te werken aan het onderzoek. De wetgever voorziet geen afzonderlijke regeling voor de pretaxatiegeschillen, waardoor deze aan de gemeenschappelijke regels uit het Gerechtelijk Wetboek onderworpen zijn.

Zoals eerder werd uiteengezet, zorgt de onduidelijkheid die er vandaag bestaat omtrent de bewijsuitsluiting in fiscale zaken voor rechtsonzekerheid in hoofde van de belastingplichtige. Belastingambtenaren worden gestimuleerd om zoveel mogelijk te taxeren en deinzen er niet meer van terug om, al dan niet bewust, onregelmatige onderzoekshandelingen te stellen. Dit leidt vervolgens tot een gebrek aan vertrouwen tussen de partijen, waardoor een lange procedureslag in realiteit nog de enige mogelijkheid betreft. Pretaxatiegeschillen maken het mogelijk om het conflict in zekere zin te de-escaleren, daar de rechter kan worden gevraagd om een standpunt in te nemen omtrent de regelmatigheid van een gestelde onderzoekshandeling nog vooraleer er een belastingaanslag werd gevestigd. De voorafgaandelijke beslechting van een dergelijke discussie zorgt voor een “*level playing field*” tussen de belastingplichtige en de

⁵³ Art. 569, 32° Ger.W.

⁵⁴ J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 49-52.

belastingadministratie.

Pretaxatiegeschillen worden idealiter op een zo kort mogelijke termijn behandeld. Indien er een onrechtmatige onderzoekshandeling werd gesteld en de belastingplichtige de ongeldigheid ervan wil laten vaststellen door de rechter, is het in het belang van alle partijen dat hierover zo spoedig mogelijk een uitspraak volgt. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een praktijkvoorbeeld. Stel dat de belastingadministratie een fiscale visitatie uitvoert in het licht van een controle van de vennootschapsbelasting waarbij zij een integrale kopie neemt van de boekhouding van de onderneming van de laatste zeven jaren zonder dat zij voorafgaandelijk een kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn verstuurd. De fiscale visitatie is dan minstens gedeeltelijk onregelmatig. De belastingplichtige kan vervolgens een pretaxatiegeschil opstarten om hierover een rechterlijke uitspraak te bekomen, maar indien deze beslissing te lang op zich laat wachten mist het pretaxatiegeschil minstens gedeeltelijk zijn doel.

In afwachting van de uitkomst van het pretaxatiegeschil zal de belastingadministratie de verzamelde stukken gebruiken om haar dossier uit te bouwen en de controle verder uit te breiden. Naarmate de controle wordt uitgebreid, zal het steeds moeilijker worden om af te lijnen welke bewijsstukken kunnen worden behouden en welke dienen te worden geweerd. De belastingadministratie zal bijkomende onderzoekshandelingen stellen, en het zal quasi onmogelijk worden om te identificeren welke bewijsstukken dienen te worden geweerd als "*fruits of poisonous tree*". Het resultaat is dat het absoluut onduidelijk wordt welke stukken dienen te worden geweerd, waardoor er opnieuw geen sprake kan zijn van een efficiënte geschillenbeslechting. Voor de belastingadministratie is een snelle behandeling anderzijds eveneens van belang, aangezien zij ambtenaren zal moeten inzetten om het dossier op te volgen hangende het pretaxatiegeschil. Indien de rechtbank finaal oordeelt dat er sprake is van een onregelmatige onderzoekshandeling, is de kans reëel dat ook de belastingadministratie onnodig veel middelen heeft geïnvesteerd in het dossier.

Hoewel beide partijen er vanuit proceseconomisch perspectief bijgevolg belang bij hebben dat het pretaxatiegeschil zo spoedig mogelijk verloopt, blijkt in de praktijk evenwel dat de kortgedingrechter de vordering van de belastingplichtige in de regel ongegrond verklaart wegens een gebrek aan hoogdringendheid. De tussenkomst van de kortgedingrechter is beperkt tot het nemen van voorlopige maatregelen indien de eisende partij aantoonbaar dat er sprake is van spoedeisendheid.⁵⁵ De eiser moet aantonen

⁵⁵ Art. 584 Ger.W.

dat het uitblijven van een beslissing hem ernstige schade kan berokkenen. Wanneer een pretaxatiegeschil wordt opgestart in kort geding oordeelt de rechter doorgaans dat het niet nodig is om voorlopige maatregelen te treffen, aangezien de handelingen van de belastingadministratie nog zullen worden voorgelegd aan de Adviseur-generaal en zo nodig de bodemrechter en deze bijgevolg geen definitieve schade teweegbrengen.⁵⁶ Dat de onduidelijkheid over de geldigheid van de onderzoekshandeling een blijvende impact heeft op de afwikkeling van het dossier (zie *supra*), is daarbij onvoldoende. Het resultaat hiervan is dat een pretaxatiegeschil telkens dient te worden opgestart bij de territoriaal bevoegde rechtbank van eerste aanleg, en dat de normale procedure dient te worden doorlopen. Dit heeft tot gevolg dat het op vandaag één à twee jaar duurt vooraleer er een uitspraak volgt over de regelmatigheid van de gestelde onderzoekshandeling. Dit maakt het pretaxatiegeschil in feite onbruikbaar, daar het beoogde doel (op korte termijn duidelijkheid bekomen omtrent de bruikbaarheid van het vergaarde bewijsmateriaal) quasi onmogelijk kan worden bereikt. Vaak is het kwaad dan al geschied.

Dit staat in schril contrast met de actiemogelijkheden waarover de belastingadministratie sinds eind 2022 beschikt wanneer de belastingplichtige zich verzet tegen de uitvoering van bepaalde onderzoekshandelingen. Sinds de wet 20 november 2022⁵⁷ kan de administratie een procedure instellen “zoals in kort geding” wanneer een belastingplichtige onrechtmatig weigert mee te werken aan het onderzoek, zonder daartoe hoogdringendheid te moeten aantonen.⁵⁸ Artikel 381 van het Wetboek Inkomstenbelasting geeft de belastingadministratie de mogelijkheid om een procedure op te starten bij de territoriaal bevoegde rechtbank om de belastingplichtige te verplichten mee te werken aan de voorgenomen onderzoekshandelingen, onder verbeurte van een dwangsom. Deze procedure wordt gevoerd “zoals in kort geding”.

⁵⁶ Dit is enigszins te ongenueanceerd in die zin dat de kortgedingrechter in bepaalde zaken wel reeds voorlopige maatregelen trof. Het betrof dan procedures waarbij de belastingplichtige de Voorzitter van de rechtbank verzocht om een sekwester aan te stellen om de door de belastingadministratie gekopieerde bestanden te filteren op vertrouwelijke correspondentie (H. NEVE en A. SCHROYEN, “Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding”, *Fisc. Koer.* 2023, afl. 17, (428) 431). In andere gevallen blijkt het evenwel moeilijk om de kortgedingrechter te overtuigen.

⁵⁷ Wet 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (1), *BS* 30 november 2022.

⁵⁸ J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 49-52; H. NEVE en A. SCHROYEN, “Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding”, *Fisc. Koer.* 2023, afl. 17, 428-433.

In tegenstelling tot de procedure in kort geding die plaatsvindt voor de Voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg, betreft de procedure “zoals in kort geding” een procedure ten gronde waarbij definitief uitspraak wordt gedaan ten gronde. Voor procedures “zoals in kort geding” wordt de urgentie verondersteld zonder dat deze dient te worden aangetoond door de eiser. Voor het overige volgt de procedure wel de versnelde afhandeling zoals geldt in procedures in kort geding.

Een vergelijkbare procedure “zoals in kort geding” voorzien voor pretaxatiegeschillen is aangewezen. Zoals doorheen deze nota wordt aangetoond, hebben zowel de belastingplichtige als de belastingadministratie er in sommige gevallen belang bij dat de geldigheid van een gestelde onderzoekshandeling voorafgaandelijk wordt afgetoetst. De onduidelijkheid die vandaag bestaat omtrent de wering van bewijsstukken in fiscale zaken zorgt voor een onevenwicht tussen de procespartijen en werkt een escalatie van het conflict in de hand. Indien de geldigheid van kwestieuze onderzoekshandelingen op bijzonder korte termijn kan worden afgetoetst verbetert dit de rechtszekerheid van de belastingplichtige en zal een dialoog tussen de partijen worden gefaciliteerd. Daarnaast kan het verder controleren en procederen beide partijen op termijn overigens schaden.

Een enigszins pragmatische overheid ziet in dat dit niemand ten goede komt en voorziet de mogelijkheid om dergelijke principekwesties omtrent procedurefouten op korte termijn voor te leggen aan de rechtbank.

■ **Rechtstreekse vraag aan het Hof van Cassatie**

In België bestaat voornog geen mogelijkheid om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Cassatie. Deze procedure staat wel open voor het Grondwettelijk Hof, waaraan iedere rechter lopende een gerechtelijke procedure een prejudiciële vraag kan stellen omtrent de grondwettigheid van een bepaalde wet.

Het zou echter de efficiëntie van de gerechtelijke fase van de fiscale geschillenbeslechting ten goede komen moest de lagere rechter over de mogelijkheid beschikken om een rechtstreekse vraag te stellen aan het Hof van Cassatie omtrent de interpretatie of toepassing van de fiscale wet. Door dit als mogelijke proceehandeling in te voeren zou de noodzaak verdwijnen om in eerste aanleg en in graad van hoger beroep te procederen, alvorens men zich tot het Hof van Cassatie kan richten om uitspraak te krijgen over complexe rechtsvragen. Een dergelijke rechtstreekse toegang tot het Hof van Cassatie kan zorgen voor een snelle beslechting van principekwesties, en kan voorkomen dat er dient te worden geprocedeerd tot op het niveau van het Hof van Cassatie, waarna

een van andere hoven van beroep zich opnieuw dient te buigen over de problematiek. Dit zou het aantal procedures in hoger beroep en het aantal Cassatieprocedures sterk doen afnemen waardoor de gerechtelijke achterstand in fiscale zaken opnieuw kan worden afgebouwd.

In deze context past het tevens te verwijzen naar de evoluties die zich hebben voorgedaan in het Nederlandse recht. In Nederland wordt reeds sedert 2012 voorzien in de mogelijkheid om rechtstreeks prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. Deze mogelijkheid werd vanaf 2012 geleidelijk aan ingevoerd met het oog op het versnellen van de rechtsgang,⁵⁹ en sedert 2016 is het ook in fiscale zaken mogelijk om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. Niet iedere rechtsvraag komt in aanmerking om lopende de normale gerechtelijke procedure te worden voorgelegd aan de Hoge Raad. Opdat een prejudiciële vraag kan worden gesteld dient zij onder meer de “breder belang”-toets te doorstaan, wat impliceert dat de rechtsvraag potentieel relevant moet zijn in een groot aantal vergelijkbare zaken.⁶⁰

Volledigheidshalve dient er te worden aangegeven dat de rechtstreekse prejudiciële vraag in Nederland weinig succes kent in fiscale zaken. Het aantal gestelde prejudiciële vragen in fiscale zaken bleef beperkt tot 22 vragen in de periode tussen 2016 en 2023. Een van de verklaringen hiervoor dient te worden gezocht in het feit dat het opstarten van de voorafgaande procedure bij de Hoge Raad alsnog een vertragend effect heeft op de volledige procedure. De doorlooptijd van een prejudiciële vragenprocedure bij de Hoge Raad is met zes maanden zeker behapbaar. Het probleem situeert zich eerder bij de totale doorlooptijd van de procedure voor de bodemrechter. Doordat het net zoals in België gebruikelijk is dat er onmiddellijk na de opstart van de procedure conclusietermijnen worden overeengekomen en er een rechtsdag wordt vastgesteld op een termijn van twee jaar, wordt het verzoek om een prejudiciële vraag te stellen aan de Hoge Raad vaak pas voorgelegd aan de rechter op het tijdstip dat de zaak dient te worden gepleit. Veel rechters blijken er in die context niet toe bereid om alsnog een prejudiciële vraag te stellen, die de procedure opnieuw sterk zal ophouden. Een eenvoudige oplossing voor

⁵⁹ A.J.C. PERDAEMS, “22. Vragen staat vrij: prejudiciële vragen aan de Hoge Raad”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2020, nr. 5, 4-9.

⁶⁰ S.P.M. VAN DEN MAAGDENBERG en A.J.C. PERDAEMS, “1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure?”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, nr. 1, 4-14.

dit probleem zou er in kunnen bestaan dat prejudiciële vragen reeds worden gesteld op de inleidingszitting.⁶¹

Het invoeren van een prejudiciële vragenprocedure in België valt zeker te overwegen. Indien de doorlooptijd van de effectieve prejudiciële vragenprocedure bij het Hof van Cassatie net zoals in Nederland kan worden beperkt, en er daarnaast bijvoorbeeld wordt voorzien dat prejudiciële vragen in fiscale zaken *in limine litis* worden opgeworpen in het inleidend verzoekschrift of op de inleidende zitting, kan een prejudiciële vragenprocedure een positieve invloed hebben op de gerechtelijke achterstand. Daarnaast zal dit de rechtspositie van de belastingplichtige voelbaar verbeteren, aangezien er op korte termijn reeds finaal uitspraak wordt gedaan over de kwestieuze rechtsvragen in zijn dossier.

■ Class action in fiscale zaken

Tot slot kan de *class action* nog naar voren geschoven worden als mogelijk actiemiddel om de conflicten tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie sneller en efficiënter op te lossen, met de nodige waarborgen voor de rechten van de belastingplichtige.

De *class action* of de rechtsvordering tot collectief herstel werd in 2014 ingevoerd voor consumentengeschillen.⁶² In essentie betreft het een procedure waarbij een groepsvertegenwoordiger optreedt voor een groep rechtsonderhorigen, die allen schade hebben geleden door de schending van contractuele of wettelijke verplichtingen, zonder dat de individuen van de groep zelf als procespartij optreden. Het uitgangspunt van de wetgever was dat consumenten zich zelden tot de rechtbank zullen wenden omdat de kosten van de procedure niet opwegen tegen de baten. Door een vordering tot collectief herstel mogelijk te maken, wordt de toegang tot de rechter in consumentenzaken vergemakkelijkt. Daarnaast wijst de parlementaire voorbereiding ook op de proceseconomische voordelen die een *class action* met zich meebrengt.

De overwegingen die in de parlementaire voorbereidingen worden gemaakt omtrent de consumentengeschillen, kunnen integraal doorgetrokken worden naar fiscale geschillen. Belastingplichtigen zitten vaak in een situatie waarbij ze na de bezwaarprocedure

⁶¹ S.P.M. VAN DEN MAAGDENBERG en A.J.C. PERDAEMS, “1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure?”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, nr. 1, 4-14.

⁶² *Wet van 28 maart 2014 tot invoering van de rechtsvordering tot collectief herstel*, BS 29 april 2014

niet meer bereid zijn om de kosten van een gerechtelijke procedure te dragen, en zich dan maar neerleggen bij de aanslag. Door de mogelijkheid in te voeren om een *class action* in te stellen in fiscale geschillen, wordt het mogelijk voor belastingplichtigen om in rechte op te treden, ook wanneer het gaat over geschillen waarin het monetaire belang eerder beperkt blijft. Daarnaast zou de verruiming van het toepassingsgebied van de *class action* naar fiscale geschillen niet leiden tot een toename van het aantal gerechtelijke procedures, maar wel tot een afname.

Het personeel toepassingsgebied van de Wet van 28 maart 2014 werd in 2017 reeds gevoelig uitgebreid. Sedertdien kunnen niet enkel consumenten maar ook kleine en middelgrote ondernemingen ofwel KMO's *class action*-procedures opstarten.⁶³ Het materieel toepassingsgebied van de regeling blijft evenwel strikt beperkt tot rechtsvorderingen tot collectief herstel van schade die voortkomen uit de contractuele wanprestatie van een onderneming dan wel uit de schending door die onderneming van een hele resem aan Europese en Belgische regelgeving die wordt opgesomd in artikel XVII.37 van het Wetboek Economisch recht.⁶⁴

Natuurlijke personen en KMO's toelaten om zich ook in fiscale geschillen op een dergelijke wijze te groeperen en gezamenlijk een procedure op te starten tegen de belastingadministratie zal de billijkheid en efficiëntie van de geschillenprocedure bevorderen. Het aantal geschillen voor de rechtbank kan enigszins worden beperkt aangezien meerdere procedures zullen kunnen worden gegroepeerd. Daarnaast leidt dit tot een billijkere fiscaliteit aangezien ook belastingplichtige met beperkte financiële middelen de mogelijkheid zullen krijgen om zich te verzetten tegen de in zijn hoofde gevestigde belastingaanslag.

■ De belastingplichtige als verwerende partij

Om het evenwicht tussen de belastingadministratie en belastingplichtige in de gerechtelijke procedure te verbeteren, lijkt het aangewezen dat de belastingplichtige in gerechtelijke procedures niet langer wordt aanzien als de eisende partij maar wel als de verwerende partij.

⁶³ Art. XVII.38 WER; G. DE BUYZER, "Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO's en zelfstandigen", 18 oktober 2017, www.schoups.be.

⁶⁴ G. DE BUYZER, "Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO's en zelfstandigen", 18 oktober 2017, www.schoups.be.

Het komt aan de belastingplichtige toe om zich te verzetten tegen een belastingaanslag en een procedure op te starten bij de rechtbank van eerste aanleg. Hierdoor wordt hij binnen het gerechtelijk recht aanzien als de eisende partij, dit met alle proceseconomische gevolgen van dien (de belastingplichtige zal als eisende partij in de regel eerst noch laatst mogen concluderen). De proceseconomische logica die hieraan ten grondslag zou liggen is evenwel zoek. De belastingadministratie vestigt een aanvullende aanslag, en creëert in essentie haar eigen uitvoerbare titel zonder dat de tussenkomst van een rechter hierin vereist is. Het is de belastingplichtige die zich hiertegen tracht te verweren. In realiteit heeft de belastingplichtige de rol van een verwerende partij.

De belastingplichtige ook als dusdanig erkennen en hem in eerste aanleg beschouwen als de verwerende partij, kan een positieve impact hebben op de scheefftrekking die zich vandaag de dag voordoet. Zoals hierboven reeds werd aangegeven, neemt de belastingadministratie vaak een extreem standpunt in dat onvoldoende rekening houdt met de werkelijke situatie waarin de belastingplichtige zich bevindt, dit om haar eigen slaagkansen in de procedure te vergroten. Door de belastingplichtige te kwalificeren als verwerende partij krijgt hij minstens de kans om als laatste te concluderen in een gerechtelijke procedure en wordt hem de mogelijkheid geboden om extensiever te concluderen over de bewijsstukken *à décharge*.

Bemiddeling als de enige kortetermijnoplossing om een samenwerkingsmodel te bewerkstelligen in fiscale zaken

■ Fiscale bemiddeling

De fiscale bemiddeling werd ingevoerd met de wet van 25 april 2007⁶⁵ en is operationeel sinds 23 december 2009. De kamer voor fiscale bemiddeling is samengesteld uit minimaal drie en maximaal vijf leden, en behandelt de aan haar voorgelegde aanvragen tot bemiddeling. Dit doet ze volgens de tekst van de wet, in alle objectiviteit, onpartijdig en onafhankelijk.⁶⁶ Zij streeft ernaar de standpunten van de partijen te verzoenen. Deze dienst kan tussenkomen in nagenoeg alle geschillen met betrekking tot federale belastingen.⁶⁷

⁶⁵ Wet 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV), BS 8 mei 2007.

⁶⁶ Art. 116 wet 25 april 2007.

⁶⁷ J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 313.

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. In de praktijk gebeurt dit jammer genoeg onvoldoende. Daarnaast kan de fiscale bemiddelingsdienst ook hoorzittingen bijwonen die worden georganiseerd over het geschil waarvoor de aanvraag tot bemiddeling bij haar werd ingediend. Ook worden er gedurende de bemiddelingsperiode inlichtingen ingewonnen bij de bevoegde administratie.

De aanvraag tot bemiddeling is niet aan vormvereisten onderworpen, en kan zowel schriftelijk als per e-mail of zelfs mondeling. Vanaf 1 januari 2025 zal men een aanvraag tot bemiddeling via een beveiligd elektronisch platform moeten indienen.⁶⁸

De aanvraag tot bemiddeling wordt geweigerd als ze duidelijk ongegrond is of als de belastingplichtige duidelijk geen stappen heeft ondernomen bij de bevoegde fiscale administratie om tot een verzoening te komen. Wordt de aanvraag goedgekeurd? Dan bepaalt de fiscale bemiddelingsdienst samen met de fiscale administratie een redelijke termijn waarbinnen de aanvraag behandeld moet worden. De beslissing om een aanvraag tot bemiddeling al dan niet ontvankelijk te verklaren, moet aan de betrokken belastingplichtige worden meegedeeld binnen een termijn van 15 werkdagen vanaf de ontvangst van de aanvraag. Tegen deze beslissing staat geen administratief of gerechtelijk beroep open.⁶⁹ Belangrijk 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

⁶⁸ J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 314.

⁶⁹ J. ROSELETH, “De fiscale bemiddelingsdienst” in H. BREACKMANS, *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl, II.27 - 172k.

de meeste gevallen echter sterk beperkt. Zo is de schorsingstermijn voor invorderingsgeschillen beperkt tot maximaal één maand. In het kader van een bezwaarprocedure in de inkomstenbelasting is de termijn van de schorsing beperkt tot vier maanden.⁷⁰

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, omdat 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). Om die reden zal een akkoord tussen de administratie, dat bereikt wordt in het kader van een bemiddeling, binnen het wettelijk kader moeten te passen.⁷¹ Dit is te vergelijken met de rullingpraktijk 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 principiële standpunt dat in gelijkaardige fiscale dossiers stelselmatig wordt gehanteerd.⁷²

De bemiddelingsdienst mag geen oplossingen voorstellen die een vrijstelling of een vermindering van belasting inhouden. 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.⁷³

Er zijn echter veel situaties waarin de discussie tussen de belastingplichtige en de administratie vastloopt, buiten de inhoudelijke juridische analyse om. Zoals we hierboven al enkele malen aanstipten, is het fiscaal recht geënt op andere rechtstakken waarbij een andere dan fiscale analyse noodzakelijk is. Een bemiddeling is 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 derge-

⁷⁰ J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 316.

⁷¹ L. KETELS, "Is fiscale bemiddeling een hype?", *Trends 2022*, 29 maart 2022, www.trends.be J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 313.

⁷² C. JANSSENS, "De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling", *TFR 2022/3*, 107-110.

⁷³ J. ROSELETH, en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 314.

lijke situaties is een bemiddeling een efficiënte manier om partijen samen te brengen in een poging om tot een oplossing te komen, en 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 van het bemiddelingsverslag.⁷⁴ Het verslag blijft gevoegd bij het administratief dossier, waardoor het toch een aanzienlijke invloed kan hebben op de gerechtelijke procedure als 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. Het gevolg? Het aantal ontwerpen van bemiddelingsverslagen, die wachtten op goedkeuring, liep op tot maar liefst 1270.⁷⁵ Intussen werd een koninklijk besluit ingevoerd om een oplossing te vinden voor 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 altijd te verkiezen boven een lang aanslepende procedure. Door de gerechtelijke fase in België duurt het gemiddeld twee à drie jaar - en soms zelfs veel langer - voor de pleitzitting kan plaatsvinden in eerste aanleg. Voor de fiscale procedures voor het Brusselse Hof van Beroep kan de

⁷⁴ FOD Financiën, Fiscale bemiddelingsdienst – jaarverslag 2018, https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst_NL_2018.pdf, 32.

⁷⁵ Vr. en Antw. Kamer 2021-22, 28 december 2021 (Vr. Nr. 084 Vermeersch).

rechtsdag dermate ver in de toekomst worden gepland, waardoor de volledige procedure meer dan tien jaar kan duren!

Hoewel hier in België nog onvoldoende onderzoek werd verricht (omdat bemiddeling zelden gehanteerd wordt), wijzen de cijfers in Nederland uit dat een fiscale bemiddeling in 70% tot 80% van de gevallen succesvol is.⁷⁶ Hieruit kunnen we afleiden dat een bemiddeling een geschikte methode is om fiscale geschillen sneller en efficiënter op te lossen. Als de bemiddeling niet slaagt, kan er nog steeds een vordering worden ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg. Omdat 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.

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 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 mee ingegeven door een personeelsgebrek en de vereiste voor ambtenaren om hun jaarlijkse KPI's te behalen. Als 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, moeten ze afstappen 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 moeten beide op zoek gaan naar de onderliggende feiten, ongeacht op wie de verplichting ligt om het formeel bewijs te leveren.

⁷⁶ A. BOOIJ, J. KUIPER en J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 20.

■ Knelpunten in 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 dit principe 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.⁷⁷

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.⁷⁸ “*Justice must not only be done, it must also be seen to be done*”. De vereisten

⁷⁷ C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110.

⁷⁸ L. KETELS, “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, 29 maart 2022, 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, 10.

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”.⁷⁹ Op basis hiervan kan gesteld worden 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.⁸⁰

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.

⁷⁹ Wetsontwerp van 29 januari 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 2873/001, 87.

⁸⁰ C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110.

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.⁸¹

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 “*zone of possible agreement*” te identificeren. De beperkte duur van de bemiddeling en gebrek aan enige slaagkracht van de fiscale bemiddeling vormen daarnaast een stimulans voor de belastingadministratie om niet al te veel tijd te investeren in de bemiddeling. Een hervorming van de fiscale bemiddeling waarbij de vertrouwelijkheid meer wordt gewaarborgd, er meer tijd wordt gegeven aan de bemiddelingsdienst om een verschil te maken en zij een grotere verantwoordelijkheid krijgt (bijvoorbeeld door meer juridische gevolgen te geven aan het door de bemiddelingsdienst op te stellen verslag), kan de rol van de bemiddelingsdienst worden gewijzigd van een facilitator naar een eigenlijke bemiddelaar. Vandaag faciliteert zij het gesprek, maar is zij onvoldoende een effectieve bemiddelaar. Indien de wetgever ertoe bereid is om de bemiddelingsdienst verder uit te bouwen en haar meer slaagkracht te geven, kan dit een eerste stap betreffen in de realisatie van het overlegmodel in de fiscale geschillenbeslechting.

■ **Toepassing van de gemeenrechtelijke bemiddeling in een fiscale procedure?**

Dan rijst de vraag of de rechter de gemeenrechtelijke bemiddeling kan toepassen – of zelfs kan opleggen – in het kader van een fiscaal geschil. Een omstreden vraag, en negatief beantwoord in de rechtspraak.⁸² 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 er

⁸¹ L. KETELS, “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, 29 maart 2022, www.trends.be.

⁸² Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 19 oktober 2020, nr. 20/1955/A, www.jura.be; Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 21 juni 2021, nr. 21/838/A, www.jura.be; C. JANSSENS, “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *FR* 2022/3, 107-110

van uit dat deze opvatting ingaat tegen de wil van de wetgever bij de invoering van de gemeenrechtelijke bemiddeling, omdat fiscale zaken nergens worden uitgesloten van het toepassingsgebied.⁸³

In tegenstelling tot de fiscale bemiddeling biedt de gerechtelijke bemiddeling wel de nodige waarborgen die eigen zijn aan een bemiddelingsproces. Het probleem is echter dat de belastingadministratie zich met klem verzet tegen enige gerechtelijke bemiddeling, uit vrees dat zij mee verantwoordelijk zou worden voor het betalen van de kosten van een bemiddelaar. Hiervoor voorziet de FOD Financiën geen budget. 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. Omdat de belastingadministratie zich hier stelselmatig tegen 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.

Vaak houdt de rechter ook rekening met het feit dat er al 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 al geprobeerd om tot een vergelijk te komen. Rekening houdend met wat we hierboven beschreven, blijft dit argument vanzelfsprekend zonder voorwerp omdat de fiscale bemiddeling slechts zelden naar behoren wordt benut.

Tegen het argument dat de belastingadministratie geen budget heeft om een bemiddelaar in te schakelen, kan weinig worden ingebracht. Anderzijds is 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 immers baat hebben bij een gerechtelijke bemiddeling, en kan er financieel beter uitkomen. Ook zij moet zich jarenlang bezighouden met een procedureslag en daarvoor personeel 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. Bovendien zal de belastingplichtige er meer dan eens toe bereid zijn om de kosten van de bemiddelaar te dragen als dit betekent dat een derde partij met een objectieve blik naar de zaak kijkt en ambtenaren sensibiliseert.

⁸³ C. JANSSENS, "De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling", *TFR* 2022/3, 107-110

Wij bepleiten bijgevolg het intensiever gebruik van de bemiddelingsprocedure in de gerechtelijke fase, in het bijzonder ook aangezien er perfect kan worden bemiddeld in afwachting van de pleitdatum die vaak nog ver in de toekomst ligt. Opdat de bemiddeling effectief zijn doorgang kan vinden in de fiscale geschillenbeslechting, is het eveneens van belang dat er voldoende erkende bemiddelaars zijn met kennis van het fiscaal recht. Vandaag is het aantal erkende bemiddelaars met een fiscale achtergrond bijzonder beperkt. Om de toepassing van de gerechtelijke bemiddeling in de praktijk werkbaarder te maken dient hierin te worden geïnvesteerd. Het ITAA ('Institute for Tax Advisors & Accountants') betreft hierin de perfecte gesprekspartner. Het ITAA zou in samenspraak met de Federale Bemiddelingscommissie kunnen voorzien in fiscale opleidingen voor erkende bemiddelaars, dan wel in een basisopleiding bemiddeling voor fiscale en financiële profielen. Minstens brengt dit ons opnieuw een stap dichterbij het overlegmodel waarnaar dient te worden geëvolueerd in de fiscale geschillenbeslechting.

Slotbeschouwing

Het is intussen meer dan drie jaar geleden dat de Belgische regering in haar regeerakkoord opnam dat zij het vertrouwen tussen de burger en de belastingadministratie wenst te herstellen, en dat zij de “taxificatie” wil bewerkstelligen via een fiscaal charter dat kan dienen als gedragscode voor zowel de fiscale ambtenaar als de belastingplichtige. Er dient evenwel te worden vastgesteld dat van enig herstel van het wederzijds vertrouwen geen sprake kan zijn. Net het omgekeerde is waar.

De spanningen tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie lopen al jaren hoger op dan ooit. De wetgeving wordt steeds complexer, de dossiers steeds omvangrijker en de belastingplichtige wordt steeds meer omgeven door rechtsonzekerheid. Gelijktijdig worden fiscale ambtenaren geconfronteerd met een steeds toenemende werkdruk en een bijzonder hoog verwachtingspatroon (KPI's) waarbij zij worden gestimuleerd om eerst te taxeren en nadien eventueel te heroverwegen. Het is de dagelijkse realiteit dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hierin met de voeten worden getreden.

Het werk dat de belastingadministratie levert wordt hierdoor steeds meer bandwerk, dit terwijl de belastingplichtige door zijn toenemend onafhankelijkheids- en rechtvaardigheidsgevoel net nood heeft aan maatwerk. Het gebrek aan een objectieve analyse van de specifieke situatie waarin een belastingplichtige zich bevindt, wakkert de polarisatie en escalatie van het fiscale geschil aan. Het samenwerkingsmodel waarnaar moet worden gestreefd lijkt een utopie.

Naast de wijzigingen die kunnen worden doorgevoerd in de huidige gerechtelijke procedure om deze efficiënter en billijker te laten verlopen (pretaxatiegeschillen zoals in kort geding, prejudiciële vragen aan het Hof van Cassatie, de tussenkomst van gerechtsdeskundigen...), is een mentaliteitswijziging op het vlak van samenwerking noodzakelijk. Mocht er meer bereidheid zijn om effectief tot een vergelijk te komen en mocht hierover meer bewustzijn worden gecreëerd binnen de belastingadministratie, dan kunnen de reeds aanwezige samenwerkingsmodellen zoals de fiscale bemiddeling en de gerechtelijke bemiddeling efficiënter worden ingezet.

Deze nota had enkel tot oogmerk om de voornaamste knelpunten van de huidige fiscale geschillenbeslechting bloot te leggen. De suggesties die worden geformuleerd op vlak van beleid en wetswijzigingen, betreffen louter een eerste aanzet voor hoe een gemoderniseerde en samenwerkingsgerichte fiscale geschillenregeling er kan uitzien. Desalniettemin is het gebrek aan een billijke en efficiënte fiscale geschillenregeling zorgwekkend. Het lijkt dan ook aangewezen dat alle actoren genoemd in deze nota, aangevuld met de Hoge Raad van Financiën en de Hoge Raad van Justitie, met elkaar in overleg treden en samen onderzoeken hoe de fiscale geschillenregeling opnieuw kan worden hervormd. Enkel op die wijze zal het mogelijk zijn om de fiscale procedure opnieuw “rechtsstaatwaardig” te maken.

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.
- Wet van 28 maart 2014 tot invoeging van de rechtsvordering tot collectief herstel, *BS* 29 april 2014.

■ Rechtspraak

- EHRM 22 oktober 1984, nr. 8790/79, Sramek/ Oostenrijk, www.echr.coe.int.
- EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77, Campbell and Fell /The United Kingdom, 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.
- Antwerpen 4 oktober 2022, <http://www.fiscoloog.be/>.
- Brussel 28 februari 2023, www.monkey.be
- Antwerpen 26 oktober 2021, nr. 2020/AR/684, 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.
- Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 19 oktober 2020, nr. 20/1955/A, www.jura.be.
- Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 21 juni 2021, nr. 21/838/A, 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).
- Regeerakkoord 30 september 2020, https://www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord_2020.pdf

■ 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), *Gerechtig 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.

■ Tijdschriftartikelen

- PERDAEMS, A.J.C., “22. Vragen staat vrij: prejudiciële vragen aan de Hoge Raad”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2020, nr. 5, 4-9.
- VAN DEN MAAGDENBERG, S.P.M. en PERDAEMS, A.J.C., “1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure?”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, nr. 1, 4-14
- 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.
- VANCOLEN, S. en VANDORPE, S., “De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?”, *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.
- MAUS, M. en DELANOTE, M., “Jachttabellen van de fiscus”, *De Tijd* 2018, 31 maart 2018, www.detijd.be.
- KETELS, L., “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, www.trends.be.
- VERCAUTEREN, V., “Goede tijden (voor fiscale proceduriers), slechte tijden (voor belastingplichtigen en accountants)?”, *T.F.R.* 2022/6, nr. 618, www.tfrnet.be;
- NEVE, H. en SCHROYEN, A., “Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding”, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 17, 428-433

- **Andere bronnen**
 - DE BUYZER, G., “Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO’s en zelfstandigen”, 18 oktober 2017, www.schoups.be.
 - LEDAIN, F., “Proces 110: het einde van de terugkeer van nieuwe grieven?”, www.taxwin.be.
 - FOD Financiën, Operationeel plan 2023, 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, 10.
 - Integraal verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, 24 januari 2018, nr. 54 COM 803, p. 24.

© 2024

Tuerlinckx Tax Lawyers

Jan Tuerlinckx – Partner

Jan.tuerlinckx@tuerlinckx.eu

Bas Minten – Senior associate

Bas.minten@tuerlinckx.eu

Evemie Vits, Support lawyer

Evemie.vits@tuerlinckx.eu

Download de digitale versie



tuerlinckx.eu

LinkedIn:





TUERLINCKX
TAX LAWYERS

Kantoor Antwerpen

Van Putlei 14
B-2018 Antwerpen
T. +32 3 206 21 10

Kantoor Charleroi

Avenue Général Michel 3
B-6000 Charleroi
T +32 7 118 37 24

Kantoor Hasselt

Eikenenweg 73
B-3520 Zonhoven
T. +32 3 206 21 10