

HOOFDSTUK 1
INLEIDING TOT HET
BELASTINGRECHT

§1 EEN BEGRIPSOMSCHRIJVING VAN 'BELASTING(EN)' EN SITUERING VAN HET BELASTINGRECHT

A. BEGRIPSOMSCHRIJVING VAN 'BELASTINGEN'

Alvorens zich grondig te buigen over de diverse belastingtakken, past het in een fiscale opleiding eerst te blijven stilstaan bij het 'fenomeen' belasting in het algemeen (wat volgens het *Van Dale* woordenboek een '*verplichte bijdrage aan een overheid*' is), en bij de beginselen die eraan ten grondslag liggen.

Meer bepaald moet worden nagegaan hoe het Belgisch recht de belastingheffing heeft geregeld en ingericht. Ook moet worden onderzocht welke regels en beginselen de burger (lees: de belastingplichtige/belastingschuldige) beschermen tegen (overmatige) financiële aanspraken van de overheid.

Men zou kunnen stellen dat voormelde financiële aanspraken (belastingen dus) het 'noodzakelijk kwaad' zijn om de overheid toe te laten haar specifieke overheidstaak te vervullen, t.w. het zorgen voor het algemeen welzijn van de samenleving (werkgelegenheid, arbeidsproductiviteit, gezondheidszorg, onderwijs, infrastructuur en wegennet, veiligheid,...).

In die context kan een belasting worden omschreven als: *een heffing, opgelegd door een overheid, volgens bepaalde rechtsregels, met het oog op het verzamelen van financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemeen belang.*

Er bestaat evenwel geen enkele concrete *wettelijke* definitie van belasting(en), wat toch wel wat vreemd is in een land als België, dat wordt gekenmerkt door een hoge totale belastingdruk en tal van belastingen en taksen op alle mogelijke niveaus, van lokaal over regionaal naar federaal. Nergens in de (specifieke fiscale) wetgeving - ook niet in de Grondwet - kan een concrete/gedetailleerde definitie worden teruggevonden van 'belasting' of 'belastingen'.

Een juiste begripsomschrijving van 'belasting(en)' is evenwel noodzakelijk in een studie omtrent fiscaliteit, ook om onder meer een correct onderscheid te kunnen maken tussen belastingen *sensu stricto* (bv. personenbelastingen, vennootschapsbelastingen, BTW, successierechten, registratierechten, ...), retributies (bv. parkeergeld voor openbare gemeentelijke parking), sociale bijdragen, etc., die elk gekenmerkt worden door hun specifieke (materiële en procedure)regels.

In rechtspraak en rechtsleer is men dan ook al snel op zoek gegaan naar een adequate en meer uniforme definitie van 'belasting(en)'.

Klassiek werd - en wordt nog steeds - gesteld dat de belasting een *heffing is, d.w.z. 'een belasting eenzijdig opgelegd door de Overheid, teneinde haar middelen te verschaffen om in haar uitgaven van alle aard te voorzien'*¹.

Hierbij gaat het om een zogenaamde *algemene heffing*, zonder een onmiddellijk aanwijsbare tegenprestatie (in tegenstelling tot retributies - zie hierna).

Volgens de klassieke definitie gaat het dus om een heffing met *dwingend karakter* en met een *financieel doel* (zie ook nog omtrent deze functies hierna), m.n. het dekken van overheidsuitgaven. Deze karakteristieken waren, en zijn nog steeds, bijzonder belanghebbend.

Mettertijd kwam echter de *herverdelende* (via transfermechanismen, via de uitbouw van collectieve voorzieningen inzake volksgezondheid, onderwijs, enz.) en *regulerende* functie van de belasting meer op de voorgrond. Zo beoogde een groot aantal belastingverminderingen inzake

¹ J. VAN HOUTTE en I. CLAEYS-BOUUAERT, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story, 1979, nr. 1.

inkomstenbelastingen/personenbelastingen tot einde 2011 het ecologisch bewustzijn van de burger aan te scherpen (bv. het stimuleren van het plaatsen van een hoogrendementsketel, isolatie, geothermische energie-opwekking, uitgaven voor energie-audit van een woning, etc.), of tot het rijden met zuinige wagens - zie art. 145/28 W.I.B. 1992 betreffende de aanmoediging van het gebruik van wagens met een lage CO²-uitstoot.

Niettemin houdt de meerderheids(cassatie)rechtspraak/rechtsleer het bij de meer klassieke definitie: '*dat de belasting een heffing is die op grond van hun gezag door de Staat, de Gewesten, de Gemeenschappen, de Provincies of Gemeenten verricht wordt op de middelen van de personen die op hun grondgebied wonen, of er belangen hebben, om ze voor de diensten van openbaar nut te bestemmen*'² en '*voor zover die bijdrage bij wet of decreet als belasting wordt erkend*'³.

De volgende karakteristieken zijn daarbij relevant:

- (1) *een bijdrage*: veelal denkt men aan *geldelijke* bijdragen, maar – vroeger meer dan nu – kan de belasting ook niet-geldelijk van aard zijn (bv. vandaag de dag is het in welbepaalde gevallen mogelijk om successierechten te betalen met kunstwerken – zie artikel 83/3 W. Succ.);

Opmerkenswaard in dit verband is het nog steeds van kracht zijn van de Wet van 10 april 1841 op de gemeentewegen, waarin is voorzien in de betaling van de belastingen in diensten (door deze wet kan de gemeentelijke inwoner verplicht worden een aantal dagen te werken aan het onderhoud van buurtwegen);

- (2) *opgelegd*: de overheid moet eigenmachtig tussenkomen (= normatief, dwingend karakter);

let op: het eigenlijke vestigen van de aanslag is exclusief een overheidsopdracht; de inning van belastingen daarentegen, kan evenwel worden 'uitbesteed' (bv. aan incasseringbureaus⁴);

- (3) *door openbare instellingen*: de Staat, de Gewesten, de Gemeenschappen, Provincies, Agglomeraties, Gemeenten, maar ook openbare instellingen zoals bijvoorbeeld Polders en Wateringen. Aan de openbare instellingen zijn in de praktijk nog geen noemenswaardige bevoegdheden toegekend (art. 173 Gw.). Ook supranationale overheden kunnen heffingsbevoegd zijn (bepaalde douanerechten, tot op zekere hoogte (1%) -zie hoofdstuk 5. De btw).

De Staat mag belastingen invoeren bij Wet (art. 170 Gw. – zie ook nog later), terwijl de Gewesten en de Gemeenschappen dit kunnen doen bij Decreet of een in artikel 134 Gw. bedoelde regel. De nationale Wetgever is bevoegd om ten aanzien van de communautaire of gewestelijke belastingen de uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt, d.w.z. dat de nationale wetgever kan bepalen welke heffingsbevoegdheid aan de Gewesten/Gemeenschappen mag toekomen; meer algemeen wordt in dit kader aangenomen dat de Gewesten en de Gemeenschappen geen belastingen mogen heffen op materies die reeds het voorwerp uitmaken van een rijksbelasting⁵.

De Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gewesten en de gemeenschappen⁶ voorziet in specifieke regels, meer bepaald wordt in deze wet omschreven welke (overheids)instantie de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen mag bepalen betreffende bepaalde materies (bv. registratierechten op overdrachten onder bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen). Op 10 oktober 2011 sloten acht partijen die een bijzondere meerderheid hebben in het federaal parlement, een akkoord over de zesde staatshervorming (na deze van 1970, 1980, 1988/89, 1993 en 2001), waarvan het eerste lijk ondertekend werd op 19 juli 2012. In economisch en budgettair opzicht zijn de twee belangrijkste aspecten van de voorgenomen hervorming *enerzijds* de overheveling van nieuwe bevoegdheden van het federaal niveau naar de Gemeenschappen en de Gewesten en *anderzijds* de herziening van de Bijzondere Wet uit 1989, inz. inzake een aantal principes, o.m. toename fiscale autonomie van de Gewesten, en mechanismen⁷.

² Cass. 20 maart 2003, Nr. C.01.0269.F, www.juridat.be.

³ Cass. 12 oktober 1954, *Arr. Verbr.*, 1955, 69.

⁴ Zie in dat verband : art. 43 van de Programmawet van 11 juli 2005 inzake de effectivering van de fiscale vorderingen van de staat en in concreto: het voorbeeld van de obligatie "B-Tra 2005" met ISIN-code BE0002344167.

⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, editie 2007, nr. 4.

⁶ *B.S.* 17 januari 1989; zie ook KB van 21 april 2007 tot oprichting van de waarnemingspost voor de gewestelijke fiscaliteit, *B.S.* 11 juni 2007.

⁷ P. BISCIARI en L. VAN MEENSEL, *De hervorming van de wet betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten*, Juni 2012, p. 1, http://www.nbb.be/doc/TS/Publications/EconomicReview/2012/ecotijd2012_H4.pdf.

Ook in de diverse fiscale wetboeken kan men her en der verspreid spelregels terugvinden die moeten vermijden dat twee verschillende instanties dezelfde materie belastbaar zouden stellen, ofwel volgt dit 'verbod' gewoon uit de aard van de belasting in kwestie zelve;

- (4) voor *diensten van algemeen nut*: het betreft de financiële functie van de belasting, maar in tegenstelling tot een zogenaamde retributie, zal een belasting tot nut hebben de overheidsfinanciën *in het algemeen* te dekken;

Wanneer de heffing daarentegen bestemd is om een door een openbare instelling verstrekte dienst rechtstreeks te laten vergoeden door diegene die de dienst heeft genoten, dan spreekt men van een *retributie* (en dus niet langer een belasting of *contributie*); voorbeelden van een retributie zijn: parkeergelden voor stationering op de openbare weg, vergoeding voor uitreiking kadastrale uittreksels, vergoedingen voor de inschrijving van voertuigen, ...

Retributies mogen dan op hun beurt niet verward worden met zogenaamde *verhaalbelastingen*, die op hun beurt wel als eigenlijke belastingen worden beschouwd en waarvan de grondslag erin bestaat dat bepaalde uitgaven die door de belastingheffende overheid in het algemeen worden verricht en bijgevolg allen ten goede kunnen komen, maar niettemin van slechts bepaalde personen worden teruggevorderd op grond van het onweerlegbare vermoeden dat zij er het meest voordeel uithalen (bv. de verhaalbelasting die wordt geheven van de aangelanden voor de aanleg van straten en wegeniswerken);

- (5) *gericht op personen en/of groepen*: alle (rechts)personen, verenigingen en groeperingen indien zij op het grondgebied gevestigd zijn of er belangen hebben (cf. territorialiteitsbeginsel – zie hierna); ook openbare instellingen zijn in de regel gevisieerd, maar vaak is er in uitzonderingen en/of vrijstellingen voorzien;
- (6) *die als belasting wordt erkend*: sociale zekerheidsbijdragen zouden ook belastingen kunnen zijn (voormelde vijf karakteristieken zijn er aanwezig), maar sociale bijdragen worden gewoonweg niet als belastingen erkend, o.m. omdat de sociale bijdragen een specifieke bestemming hebben en niet dienen om de vooraf onbepaalde algemene uitgaven van de overheid te dekken.

B. SITUERING VAN HET BELASTINGRECHT

Wij hebben in België (nog steeds) geen algemeen fiscaal wetboek, in tegenstelling tot bijvoorbeeld Nederland en Frankrijk, waar respectievelijk de *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* en de *Code général des impôts* een (stuk) omkadering geven aan het fiscaal recht. Wij hebben wel een zes- of zevental afzonderlijke fiscale wetboeken.

De vraag of ons (Belgisch) fiscaal recht een gestructureerde autonome discipline vormt binnen het recht, wordt niet eensluidend beantwoord in de rechtsleer. De stellingen gaan van een chaotische hutsepot-wetgeving tot een eigen autonome rechtsdiscipline⁸. VAN HOUTTE meent de positie van het Belgisch fiscaal recht te kunnen omschrijven als 'apart'. Deze apartheidstheorie verklaart zich vanuit de vaststelling dat het fiscaal recht een eigen, grondwettelijke basis heeft en dat het wordt beheerst door eigen, specifieke grondregels, maar tevens door de regels van het gemeen recht.

Als dusdanig vormt het fiscaal recht binnen het publiek recht een aparte rechtsdiscipline, met eigen regels, die in principe wordt beheerst door het gemeen recht, maar er tevens (uitdrukkelijk) kan van afwijken. Een goed fiscalist moet niet enkel de specifieke fiscale wetgeving door en door kennen, maar ook goede kennis hebben van heel wat gemeenrechtelijke rechtstakken (vb. burgerlijk recht, boekhoudrecht, ...).

§2. FUNCTIES VAN DE BELASTINGEN

Zoals reeds gesteld, hadden belastingen vroeger als enige doel het dekken van overheidsuitgaven (cf. financiële functie). Onder druk van de economische omstandigheden en de ontwikkeling van het sociaal en politiek denken, heeft de overheidstaak echter een zodanige uitbreiding gekend, dat belastingen meer en meer een middel geworden zijn om de overheid toe te laten haar economische en sociale politiek te verwezenlijken (cf. economische en sociale functie van belastingen).

⁸ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 1995, 4 - 6 [met verwijzing naar J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story, 1979, nr. 36].

A. FINANCIËLE FUNCTIE

Belastingen zijn de belangrijkste bron van inkomsten voor een Staat, nu nog meer dan vroeger (gelet op het groot aantal taken dat de Overheid op zich heeft genomen).

Elk jaar worden de te verwachten belastingopbrengsten geraamd in een jaarlijkse begroting. Voor de overheid is het essentieel dat de werkelijke belastingopbrengst zo goed mogelijk deze van de geraamde opbrengst benadert.

Daarom is vereist dat het belastingstelsel voldoet aan een aantal normen van financiële techniek, namelijk (1) een geregelde opbrengst, (2) een eenvoudige, snelle en goedkope inning, (3) met eerbiediging van de belastinggrens.

1. Geregelde belastingopbrengst

Een stelsel dient voldoende *stabiel* te zijn wil men een geregelde belastingopbrengst bekomen. Het stelsel mag dus niet (al te) conjunctuurgevoelig zijn.

Tevens dient dergelijk stelsel voldoende *beweeglijk* te zijn, hetgeen impliceert dat het wel in zekere mate met conjunctuurschommelingen rekening moet kunnen houden.

Voorbeeld

de belastingtarieven inzake personenbelastingen blijven gelijk, maar door loonstijgingen zal men ook hogere belastingopbrengsten realiseren. Wanneer de loonstijging evenwel het enkele gevolg is van een (loon)indexering, dan wordt via de zogenaamde indexatie van de belastingschalen (*cf.* art. 178 W.I.B. 1992) vermeden dat de koopkracht van de ingezetenen in realiteit zou verminderen.

2. Snelle, goedkope en eenvoudige inning van de belastingen

Het is evident dat een eenvoudig belastingstelsel zowel voor de overheid als voor de burger voordelig is. Alle goede voornemens ten spijt⁹, moet evenwel worden vastgesteld dat ons belastingstelsel helaas alsmear complexer wordt. De voorstanders¹⁰ voor een zogenaamde “vlaktaks” pleiten voor één tarief (in de Personen- en/of Vennootschapsbelasting), een belastingstelsel dat reeds in diverse Baltische staten is ingevoerd en gekend.

Een *snelle inning* moet de overheid toelaten om de lopende uitgaven te dekken. De ‘belastingweerstand’ blijkt overigens af te nemen wanneer de betaling van de belastingschuld dicht bij het ontstaan van die schuld ligt (men heeft dan minder tijd om in afwijkingsmogelijkheden te voorzien). Inzake inkomstenbelastingen beoogt men een snelle inning via de zogenaamde voorheffingen (onroerende voorheffing, roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing [dit laatste wordt wel eens de ‘onzichtbare’ belasting genoemd]) en (niet verplichte) voorafbetalingen. Indien de Staat telkens de effectieve inkohiering zou moeten afwachten, zou de Staat tot meer dan twee jaar op de belastingen moeten wachten (inkomsten in jaar X dienen inzake Personenbelastingen te worden aangegeven midden jaar X+1 en de eerste aanslag dient ingekohierd te worden uiterlijk midden jaar X+2). De ontvangers der registratierechten gaan slechts over tot registratie, indien de Staat hiervoor vooraf wordt betaald (art. 5 W.Reg.: “*De registratie geschiedt slechts na betaling van de rechten en gebeurlijk van de boeten, zoals zij door de ontvanger worden vereffend*”). BTW wordt periodiek afgedragen op basis van maand-, kwartaal- of (uitzonderlijk) jaaraangiften.

De manier waarop de belasting wordt geïnd, moet tevens *goedkoop* zijn. De inningskosten verminderen immers de netto-opbrengst van de belastingen.

⁹ Zie bv. de Koninklijke Commissies van 1936, 1947 en 1986.

¹⁰ Zie bv. Werner NIEMEGEERS & Eric POMPEN, ‘Vlaktaks, rechtvaardig en doeltreffend. Een nieuw fiscaal stelsel voor Vlaanderen?’, Roularta Books, 2008.

3. *Eerbiediging van de belastinggrens*

Hoewel er geen exacte bovengrens is gesteld (iets wat overigens praktisch onmogelijk lijkt te zijn), wordt algemeen aanvaard dat de overheid in alle redelijkheid rekening moet houden met de concrete draagkracht van de belastingplichtigen. In de praktijk lijkt de belastingplichtige zijn belastingtoestand wel eens af te toetsen met deze van (of de tarieven in) de ons omringende landen, kwestie van na te gaan of het gras daar groener is. Vanzelfsprekend dient men daarbij steeds met het globale plaatje rekening te houden, wat niet evident is indien men dat buitenlands stelsel niet of nauwelijks kent.

Indien de nationale belastingdruk als te hoog wordt ervaren, riskeert men een toename van de belastingfraude, minstens verhoogde belastingvermijding, kapitaalvlucht, zetelverplaatsingen, afname van arbeidsmotivering, daling van spaar- en investeringsquota,...

Nu en dan komen jurisdictionele organen in de discussie tussen: in 2005 oordeelde het Grondwettelijk Hof¹¹ dat een tarief inzake successierechten van 90 % een verboden discriminatie uitmaakt en dat aldus op een onaanvaardbare wijze wordt geraakt aan het eigendomsrecht van de erflater(s).

B. ECONOMISCHE FUNCTIE

Belastingen hebben (on)gewild een sterke invloed op de economie:

- de prijsvorming (belastingen hebben normaal gezien een kostprijsverhogend karakter, bv. de benzineprijs kan tot meer dan 80 % uit belastingen bestaan – het forfaitaire karakter van de energiebijdragen zorgt ervoor dat zij de transmissie van schommelingen in de prijzen van ruwe aardolie naar de consumptieprijzen na belastingen afzwakt);
- het spaarwezen (bv. de aanmoediging van pensioensparen door toekenning van een belastingvermindering);
- de consumptie (in geval van verhoging van de algemene belastingdruk, zal de koopkracht in de regel verlagen; ook het heffen van hoge verbruiksbelastingen, zal het verbruik van die goederen verminderen; zo zou men verbruik nationale goederen kunnen bevorderen door zware invoertaksen);
- de investeringen (bij hoge belastingdruk nemen investeringen af; dit wil men vermijden door invoering van een investeringsaftrek, of allerhande vormen van belastingkrediet);
- de tewerkstelling (bv. een bijzondere aftrekregeling bij in dienstneming van werknemers).

C. SOCIALE FUNCTIE

Door middel van belastingen wil de overheid tot een herverdeling van de vermogens en fortuinen komen (verschuiving van hogere naar lagere inkomens).

Dit kan men onder meer bereiken via progressieve belastingschalen. Zo kunnen inzake inkomstenbelastingen de tarieven oplopen tot 50 %. En wie meer erft, moet meer successierechten betalen (bv. successierechten in Vlaanderen lopen in rechte lijn op van 3 % tot 27 %).

Levensnoodzakelijke goederen en diensten ondergaan slechts een BTW-tarief van 6 % (i.p.v. het basistarief van 21 %).

§3 (CONCRETE) OPBRENGSTEN VAN DE BELASTINGEN

¹¹ Arrest nr. 107/2005 van 22 juni 2005, B.S. 4 juli 2005

De belastingdruk in/van België behoort tot één van de hoogste op wereldniveau, zo mag blijken uit recente cijfers van de OESO.

OESO berekent de belastingdruk als een procent van het bruto nationaal product ("BNP"). Voor België bedroeg de belastingdruk voor 2009 43,2% van het BNP, een cijfer dat de laatste jaren relatief stabiel blijft. Binnen de OESO-zone 'scoren' enkel Denemarken Zweden en Italië beter, respectievelijk met 48,9 %, 48,2 % en 43,5 %¹².

De budgettaire weerslag van de Staatsbelastingen kan nog het best gemeten worden in de diverse begrotingswetten. Op de website van de overheid kunnen eveneens relatief recente cijfers/resultaten worden geconsulteerd (zie <http://www.docufin.fgov.be/intersalgnl/thema/stat/Stat.htm#Statistieken>).

§ 4 ACTOREN IN HET BELASTINGGEBEUREN, MEER BEPAALD DE WETGEVENDE, UITVOERENDE EN GERECHTELIJKE MACHT

In deze afdeling gaan wij na wie de belastingplichtige in het fiscaal landschap aan (tegen)partijen kan tegenkomen. De wetgevende macht zorgt ervoor dat belastingwetgeving tot stand komt; de uitvoerende macht voert deze wetgeving uit en de rechterlijke macht dient zich in voorkomend geval uit te spreken over fiscale geschillen.

A. BELASTINGHEFFENDE INSTANTIES

Volgende instanties hebben de bevoegdheid tot het heffen van belastingen:

- De Staat (art. 170, § 1 Gw.)
- De Gemeenschappen en de Gewesten (art. 170, § 2 Gw.)
- De Provincies, de Agglomeraties en de Gemeenten (art. 170, § 3 en 4 Gw.)
- De Publiekrechtelijke instellingen van openbaar nut (art. 173 Gw. – cf. de 'geschotten' gevestigd door Polders en Wateringen)
- De Supranationale Overheden (douanerechten als Europese belasting; gedeeltelijk BTW).

De federale overheid en de regionale/lokale besturen halen hun heffingsbevoegdheid uit artikel 170 Gw. (zie ook verder). Hierbij geldt het *principe van de fiscale autonomie*. Nochtans zijn aan die autonome heffingsbevoegdheden verschillende beperkingen aangebracht.

Wat de Gewesten betreft, die zoals reeds eerder gesteld in de regel geen belasting kunnen heffen op federaal belaste materies, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de *eigenlijke belastingen* en de *oneigenlijke belastingen*, t.w. de federale belastingen waarvan de opbrengst ten goede komt aan het Gewest. Wat deze laatste soort belastingen betreft ("*oneigenlijke belastingen*"), kunnen de vrijstellingen, de tarieven en soms ook de heffingsgrondslag gewijzigd worden (zie Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten).

Principieel blijft de federale overheid instaan voor de inning en het bepalen van de procedureregels van de *overgedragen belastingen*; de Gewesten kunnen echter beslissen om zelf tot inning van die belastingen over te gaan (bv. inning inzake onroerende voorheffing).

De *toegewezen belastingen* worden geheel geregeld door de federale overheid, maar een gedeelte van de opbrengsten wordt verdeeld over de Gemeenschappen en de Gewesten, volgens een lokalisatiecriterium dat per belasting wordt bepaald. In tegenstelling tot de Gemeenschappen, kunnen de Gewesten op die belastingen opcentiemen heffen en/of kortingen toestaan, al wordt wel een globaal maximumpercentage opgelegd om al te veel concurrentie tussen de Gewesten te verhinderen.

¹² Bron: OECD Factbook 2011: Economic, Environmental and Social Statistics, www.oecd.org.

Gemeenten en Provincies mogen geen belastingen heffen op federaal belaste materies. Bovendien zijn er wat hun fiscale autonomie betreft diverse wettelijke beperkingen.

De lokale besturen zijn verantwoording verschuldigd aan de hogere overheid die via bestuurlijk toezicht instaat voor de bewaking van het algemeen belang.

Tenslotte moet nog worden opgemerkt dat een federale wet een lokale belasting kan invoeren of afschaffen.

B.BELASTINGBESTUUR ("DE FISCUS")

De belastingwetten worden, zoals gesteld, uitgevoerd door de uitvoerende macht. Dat gebeurt o.m. via Koninklijke Besluiten en Ministeriële Besluiten. FOD Financiën ("fiscus") is georganiseerd in zes verticale entiteiten, verantwoordelijk voor de uitvoering van de kernopdrachten: Fiscaliteit, Douane en accijnzen, Inning en invordering, Strijd tegen de fiscale fraude, Patrimoniumdocumentatie en Thesaurie.

Daarnaast omvat FOD Financiën twee stafdiensten die instaan voor de aansturing en de coördinatie op strategisch niveau en vier stafdiensten die instaan voor de nodige omkadering van de ganse organisatie.

FOD Financiën is een organisatie die iets minder dan een 30.000-tal medewerkers telt. Als overheidsdienst vervult deze organisatie een dienstverlenende rol voor de burgers en de bedrijven. FOD Financiën staat in voor de vestiging, de inning en het beheer van de belastingen. Hij zorgt ook voor een transparant en correct beheer van de goederen van de Staat en zijn inwoners en vervult zowel Europees als internationaal een belangrijke rol in economische, financiële en monetaire aangelegenheden.

Het belastingenwerk maakt het grootste gedeelte uit van de activiteiten van FOD Financiën. In grote lijnen wordt dat opgedeeld in twee fasen die elkaar logischerwijze opvolgen :

- het controleren en vestigen (bepalen) van de verschillende soorten belastingen en rechten (bv. inkomstenbelastingen, BTW, accijnsrechten, registratie- en successierechten, voorheffingen);
- het innen of invorderen van de gevestigde belastingen.

De *controle- en taxatiediensten* analyseren vooral aangiftdossiers en gaan na of de fiscale wetgeving correct werd toegepast. Voorts staan ze ten dienste van zowel burgers, bedrijven als andere overheidsdiensten voor het verstrekken van informatie of attesten die verband houden met de inkomsten of bepaalde eigendommen van de aanvragers.

Bij de *invorderingsdiensten* waken ze erover dat de belastingplichtigen de verschuldigde belastingen betalen. Meestal gaat het daarbij om directe belastingen of btw. Aangezien het innen van de belastingen en rechten zowel voor de belastingplichtigen als voor de overheid grote gevolgen kan hebben, wordt er in deze diensten extra aandacht besteed aan de te volgen procedures.

De opdrachten beperken zich echter niet tot het louter fiscale. Zo is de Patrimoniumdocumentatie verantwoordelijk voor het registreren van o.a.:

- notariële akten en diverse contracten;
- de aankoop en onteigening van onroerende goederen om bijvoorbeeld infrastructuurwerken van algemeen nut te kunnen uitvoeren zoals de bouw van wegen of bruggen,
- de verkoop van goederen, bijvoorbeeld van inbeslagnames of nooit opgeëiste verloren voorwerpen;
- de invordering van de alimentatievorderingen, van niet-fiscale schuldvorderingen en van penale boeten;
- het samenstellen, bijwerken en uitbaten van de documentatie in verband met de onroerende eigendommen voor het gehele grondgebied en van de eigenaars ervan en het bepalen van het kadastrale inkomen van de onroerende goederen, dat de basis vormt voor de berekening van de onroerende voorheffing.

De *Administratie der douane en accijnzen* neemt dan weer actief deel aan de uitvoering van de maatregelen ter bescherming, ordening en stimulering van de Europese markt waardoor het concurrentievermogen van onze ondernemingen wordt verzekerd en/of verbeterd. Dankzij haar bevoegdheden met betrekking tot het grensoverschrijdend verkeer van goederen en personen voert ze - zowel in het binnenland als aan de buitengrenzen - controles uit op de goederenstromen, het Eurovignet, het bezoldigd vervoer en de verkeersbelasting. Ze waakt ook over de naleving van de reglementeringen in verband met afvalstoffen, verdovende middelen, namaakgoederen, springstoffen en wapens. Daardoor draagt ze bij tot de bescherming van de volksgezondheid, het milieu en de veiligheid.

Voormelde diensten controleren dus (o.m.) of de belastingplichtigen zich houden aan alle fiscale verplichtingen. Zij kunnen, elk volgens hun eigen procedureregels, tot controle en het eventueel vestigen van (aanvullende) aanslagen overgaan. Deze diensten dienen hun taxaties ook in voorkomend geval voor de rechtbanken te verdedigen.

Men kan ook *voorafgaand* trachten zekerheid te bekomen omtrent zijn fiscale toestand. Sinds 1 januari 2003 is het mogelijk om bijna voor alle mogelijke verrichtingen een voorafgaand akkoord te vragen aan de fiscus, meer bepaald aan de *Dienst Voorafgaande Beslissing in fiscale zaken*, ook wel de 'Rulingcommissie' genoemd (www.ruling.be). Onder een voorafgaande beslissing moet worden verstaan: de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Alle belastingplichtigen, ongeacht of het natuurlijke personen dan wel rechtspersonen zijn, kunnen aan de Rulingcommissie een voorafgaande beslissing vragen over de wijze waarop de fiscus de wet zal toepassen ten opzichte van een concrete casus, hetgeen de rechtszekerheid in de hand kan werken.

In bepaalde gevallen kan geen voorafgaande beslissing worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op een bestaand geschil, op een probleem van invordering of vervolging, op een situatie of verrichting m.b.t. tot een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO of nog op een situatie of verrichting die geen economische substantie heeft.

Voormelde Rulingcommissie heeft in haar schoot ook een dienst die zich bezighoudt met zogenaamde fiscale regularisaties. Indien een belastingplichtige zich in het verleden niet heeft gekweten aan zijn/haar fiscale verplichtingen, kan men bij het 'Contactpunt regularisatie' de niet aangegeven inkomsten alsnog declareren. Men dient dan alsnog de ontdoken belastingen te betalen, aan het normale belastingtarief, te verhogen met 10 punten (sinds 1 januari 2007), tenzij het om ontdoken beroepsinkomsten of BTW-handelingen gaat. Na ontvangst van de regularisatie-aangifte en de betaling van de verschuldigde heffingen, wordt door het Contactpunt een regularisatie-attest uitgereikt. Dit attest kan worden voorgelegd aan de fiscus indien deze later alsnog tot taxatie zou willen overgaan.

C. GERECHTELIJKE CONTROLE

Zoals in het gemeen recht, spreekt de rechterlijke macht zich, weliswaar via speciale fiscale kamers, uit over betwistingen tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige/-schuldige in verband met de vestiging en de invordering van belastingen (art. 632 Ger.W.: "*Ieder geschil betreffende de toepassing van een belastingwet staat ter kennis...*"). Voor retributies is de gewone rechter bevoegd (aangezien dat geen belasting is).

Na de administratieve fase van een geschil (men spreekt veelal van een 'fiscaal bezwaar') staat voor de belastingplichtige nog een gerechtelijke procedure open bij de gewone rechtbanken (er zijn twaalf fiscale rechtbanken in België en vijf Hoven van Beroep). Tegen een arrest van het Hof van Beroep kan men desgevallend nog een voorziening in cassatie inleiden. Het Hof van Cassatie oordeelt niet over feiten, maar enkel over een eventuele overtreding van de wet of een schending van substantiële vormvereisten. In geval van cassatie van het arrest, dient de zaak naar een ander Hof van Beroep te worden verwezen voor behandeling ten gronde.

Een beroep op de rechterlijke macht is slechts mogelijk *na uitputting van het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep* (art. 1385undecies, lid 1 Ger.W.). Op straffe van verval moet de vordering worden ingesteld ten vroegste zes maanden vanaf de ontvangst van het administratief beroep indien over dit beroep geen uitspraak is gedaan en uiterlijk binnen drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal. De termijn van zes maanden wordt op negen maanden gebracht wanneer het gaat om een aanslag van ambtswege (art. 1385undecies, lid 2 en 3 Ger.W.). Sinds 1 april 2001 kan de Staat rechtsgeldig voor de rechtbanken worden vertegenwoordigd door elke ambtenaar van de betrokken administratie (art. 379 W.I.B. 1992).

(Fiscale) rechters mogen alleen besluiten/verordeningen toepassen die in overeenstemming zijn met wetten. Wanneer dat niet het geval is, kan de Raad van State op rechtstreeks verzoek van elke belanghebbende het besluit/de verordening met terugwerkende kracht vernietigen.

De rechter heeft deze bevoegdheid niet voor wetten die in strijd zijn met de Grondwet, maar wel voor wetten die in strijd zouden zijn met de bepalingen van een internationaal verdrag met directe werking.

Het Grondwettelijk Hof (voorheen Arbitragehof genaamd), dat geen deel uitmaakt van de eigenlijke rechterlijke macht, kan daarentegen wel wetten toetsen aan alle rechten en vrijheden die door de Grondwet gewaarborgd zijn (zie Titel II "De Belgen en hun rechten"), evenals aan de artikelen 170, 172 en 191 Gw. (art. 1 en 26 Bijzondere Wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof inzake beroepen tot vernietiging respectievelijk prejudiciële vragen).

§5 DE GRONDWETTELIJKE BASIS VAN HET FISCAAL RECHT

Bij de invoering en toepassing van de belastingwetgeving dient, met het oog op de bescherming van de burgers, door de overheid een aantal beginselen te worden gerespecteerd, die hetzij hun grondslag vinden in de Grondwet hetzij deel uitmaken van ongeschreven basisregels. De grondwettelijke beginselen vindt men voornamelijk terug in de artikelen 170 tot 172/173 van de Grondwet.

A.ARTIKEL 170 VAN DE GRONDWET ('LEGALITEITSBEGINSEL')

1. *Geen belasting dan door wet*

Artikel 170 van de Grondwet bepaalt vooreerst dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd, dan *door* een wet (d.i. een strengere vereiste dan deze gesteld in ons buurland Nederland, waar bepaald wordt dat belastingen van het Rijk worden geheven *uit kracht* van een wet).

Dit heet het 'grondwettelijk legaliteitsbeginsel'. Een wet kan m.a.w. niet worden ingevoerd via een koninklijk besluit (zogenaamde volmachten-KB's niet te na gesproken, evenmin als bepaalde wetgevingstechnieken, zoals bijvoorbeeld artikel 37 Btw-wetboek dat aan de Koning de bevoegdheid verleent om bij in Ministerraad overlegd KB de BTW-tarieven te bepalen en de indeling vast te stellen van de goederen en diensten bij die tarieven, daarbij vanzelfsprekend steeds rekening houdend met de Europese reglementering).

Een zelfde regeling geldt ook voor de andere belastingheffende instanties; de Koning, noch de Minister van Financiën, noch de deelstaatregeringen, noch de provinciegouverneur of de bestendige deputatie, noch de burgemeester of het college van burgemeester en schepenen hebben derhalve de bevoegdheid om eigenmachtig tot het opleggen van belastingen te beslissen. Er is immers steeds een wet, decreet of besluit nodig om over een nieuwe belasting te stemmen of een bestaande regeling te wijzigen.

België kent derhalve de principiële belastingvrijdom; immers, niets is belastbaar tenzij de wet in de belastbaarheid ervan voorziet. Helaas is de fiscale wetgever nogal alomvattend en volledig tewerk gegaan en heeft hij haast alle materies belastbaar gesteld.

2 Wat zijn de gevolgen van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel?

a. De wet is de enige bron (van rijks)belastingen, verminderingen, vrijstellingen en de gebonden bevoegdheid van de fiscale administratie

De fiscale schuld ontstaat uit de wet en nooit uit een overeenkomst. De belastingwetten dringen zich aan eenieder op; de fiscus kan hier niet (bij wijze van administratieve toegeving) van afwijken. De fiscale administratie heeft immers een invorderingsplicht (en niet zozeer een invorderingsrecht). De fiscus moet belasten als dat door de wet is opgelegd.

De administratie kan dus niet verzaken aan het recht (eigenlijk de plicht) om een wettelijk verschuldigde belasting te innen. De Minister van Financiën heeft daarbij wel de bevoegdheid om louter fiscale boeten en/of belastingverhogingen geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden op basis van artikel 9 van het Regentsbesluit van 8 maart 1831. Inzoverre de fiscale boeten en de belastingverhogingen een strafrechtelijk karakter hebben, kunnen ook de fiscale rechtbanken zich over de toegepaste sancties uitspreken, zowel wat hun legaliteit als wat hun opportuniteit betreft.

Maar de belastingen zelf kan niemand (ook niet de Koning) kwijtschelden (al wordt met het onbeperkt uitstel van de invordering zoals voorzien in de artikelen 413bis ev. W.I.B. 1992 en de pendant in het BTW-wetboek onrechtstreeks toch van dit stringent principe afgeweken).

De administratieve onderrichtingen (de zogenaamde aanschrijving, circulaires, antwoorden op parlementaire vragen, ...) kunnen noch de belastingplichtige noch de rechter niet binden. Enkel de wet is relevant. Ook de Minister van Financiën is zich hiervan bewust: *“De richtlijnen opgenomen in de administratieve commentaar op het W.I.B. 1992 en in de circulaires hebben essentieel tot doel aan de ambtenaren de interpretatie te laten kennen die de administratie aan de wettelijke en reglementaire teksten geeft, evenals de regels met betrekking tot de uitvoering van die bepalingen. Zij hebben bindende kracht ten aanzien van de ambtenaren gelet op hun hiërarchische gehoorzaamheidsplicht en strekken ertoe dat gelijkaardige gevallen in verschillende ambtsgebieden op eenvormige wijze worden behandeld. Zij hebben evenwel geen bindende kracht ten aanzien van de onderhorigen”*¹³.

b. De principiële belastingvrijdom: keuze van de minst belaste weg (simulatieleer) en de wettelijke reactie hierop via (algemene) anti-misbruikbepalingen (art. 344 § 1 W.I.B. 1992)

1) Keuze van de minst belaste weg, tenzij simulatie

Een belastingheffing moet zijn ontstaan vinden in de wet.

‘Geen belasting zonder wet’ impliceert dat wanneer de keuze bestaat tussen een belaste rechtshandeling en een onbelaste- of minder belaste rechtshandeling, de rechtsonderhorige op grond van het beginsel van vrijheid van overeenkomst de onbelaste of minder belaste optie mag kiezen¹⁴.

De belastingplichtige mag, ook na het herschrijven van de algemene antimisbruikbepaling¹⁵ vervat (o.m.) in artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 – zie nog hierna -, voor de minst belaste weg kiezen, maar dit gaat enkel op in de mate er geen simulatie (veinzing) in het spel is.

¹³ Parl. Vr. 507 van 18 juli 1996, *Bull. Bel.* Nr. 767, 69.

¹⁴ cf. Brepols-arrest dd. 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.

¹⁵ In een circulaire van 4 mei 2012 (AFZ nr. 3/2012) wordt gesteld dat de algemene antimisbruikbepaling wordt toegepast als de gewone interpretatiemethoden, de technische bepalingen van het wetboek, de specifieke anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden – C.2.2.

Simulatie is er wanneer partijen aan de tussen hen gesloten overeenkomsten niet alle gevolgen hebben gegeven die deze moesten hebben, maar zij andere gevolgen in de plaats hebben gesteld, strijdig met die welke de overeenkomsten in schijn hielden.

In 1990 herhaalde het Hof van Cassatie voormelde (Brepols) leer van de keuze van de minst belaste weg¹⁶: er is geen sprake van ten aanzien van de fiscus verboden simulatie en aldus evenmin van belastingfraude als de partijen om de voordeligste belastingregeling te genieten, gebruikmakend van de vrijheid van overeenkomst, zonder evenwel enige wettelijke verplichting te schenden, handelingen verrichten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, ook al worden die handelingen enkel en alleen gesteld om de belastingdruk te verminderen (*“Attendu qu’il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale”*).

Uit voormelde arresten blijkt dat belastingplichtigen derhalve het recht hebben om de minst belaste weg te bewandelen, als zij aan volgende twee voorwaarden voldoen:

- zij overtreden met hun rechtshandeling geen wettelijke verplichtingen;
- zij aanvaarden alle gevolgen van hun keuze.

Belastingvermijding (keuze van de minst belaste weg) mag niet worden verward met belastingontduiking.

Van *belastingvermijding* is er sprake indien een persoon zich niet in belastbare omstandigheden bevindt en er alles aan doet om zich daar niet onder te begeven, of wanneer een persoon een bona fide juridische constructie opzet waardoor hij minder belastingen verschuldigd is dan in de situatie waarin hij zich normaal zou bevinden (bv. een ondernemingsfinanciering door middel van geldleningen i.p.v. met risicodragend kapitaal). De belastingplichtige moet dan wel alle gevolgen van de gestelde handeling respecteren, zo niet begeeft hij zich op het pad van de simulatie.

Belastingontduiking daarentegen, doet zich voor wanneer een persoon zich in de voorwaarden bevindt waarin belastingen verschuldigd zijn en die door één of ander middel aan de belasting tracht te ontsnappen (bv. verkoop zonder factuur, zwarte lonen uitbetalen).

2) Antimisbruikwetgeving (o.m. art. 344 § 1 W.I.B. 1992 en art. 1 § 10 W.B.T.W.)

Omdat het voor de fiscus niet evident was/is om te bewijzen dat er simulatie in het spel was/is en de belastingadministratie ook al eerder werd teruggefloten toen met zijn leer van de bedrijfseconomische werkelijkheid, die de juridische werkelijkheid in fiscalibus zou opzij schuiven¹⁷, werd bij Wet van 22 juli 1993 een algemene zogenaamde *antimisbruikbepaling* ingevoegd in het Wetboek van Inkomstenbelastingen (later, bij Wet van 30 maart 1994, ook inzake successierechten en registratierechten), luidend als volgt (art. 344 §1 W.I.B. 1992): *“Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt”*.

Maar (oud) artikel 344 § 1 W.I.B. 1992, zoals ingevoegd medio 1993, was in de praktijk moeilijk bruikbaar voor de fiscus, zo bevestigde ook onze Minister van Financiën medio 2012: *“Er bestaat vandaag een zekere consensus over het feit dat artikel 344 § 1 WIB oud door de administratie niet op een efficiënte manier kon worden toegepast”*¹⁸.

¹⁶ Au Vieux St. Martin-arrest dd. 22 maart 1990, F.J.F. No. 90/95.

¹⁷ Cass. 29 januari 1988, R.W. 1987-88, 1508.

¹⁸ Circulaire 4 mei 2012 (AFZ nr. 3/2012) – C.1.1.

De antimisbruikbepaling van (oud) artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 moest de fiscus in staat stellen om juridische kwalificaties die er zuiver op gericht zijn belastingen te ontwijken, juridisch te 'herkwalificeren'. Met de Brepolsdoctrine (zie hierboven), die tot op vandaag en dus ook na de nieuwe antimisbruikbepaling van 2012 standhoudt, kon en kan de fiscus niet of zeer moeilijk tot taxatie overgaan als de belastingplichtige alle gevolgen van de gestelde handeling respecteert.

(Oud) artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 strekte er dus toe manoeuvres te bestrijden die erin bestonden via rechtsgeldige, niet-gesimuleerde juridische combinaties de belasting te ontwijken. Het had tot doel dat oneigenlijke kwalificaties – oneigenlijk in de zin dat de kwalificatie van één of meer rechtshandelingen die, al zijn ze regelmatig gesteld, er uitsluitend toe strekten de belasting te ontwijken – niet aan de fiscus kunnen worden tegengeworpen¹⁹.

Volgens het Grondwettelijk Hof was (oud) artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 niet strijdig met het fiscaal legaliteitsbeginsel (Grondwettelijk Hof 24 november 2004, nr. 188/2004). Volgens het Hof kon de bepaling niet worden beschouwd als een algemene machtigingsbepaling die de fiscus zou toelaten bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen (wat strijdig zou zijn met het legaliteitsbeginsel), doch wel als een bewijsmiddel om in concrete gevallen bijzondere situaties individueel te beoordelen.

De (oude) antimisbruikbepaling moest strikt worden geïnterpreteerd; ze kon slechts succesvol door de fiscus worden ingeroepen wanneer volgende voorwaarden cumulatief vervuld waren:

- er is sprake van een verrichting die winst of voordeel oplevert en die in beginsel belastbaar is;
- de verrichting is gerealiseerd door één of meer juridische akten (erfrechtelijk vruchtgebruik kan om die reden niet geherkwalificeerd worden, meer bepaald bij gebreke aan een akte);
- voor de realisatie van de verrichting heeft de belastingplichtige de keuze tussen verschillende juridische akten; als er daarentegen maar één juridische vorm bestaat voor een bepaalde verrichting, kan er niet worden geherkwalificeerd (bv. de vennootschapsvorm);
- de keuze van de juridische akte heeft tot doel de belasting te ontwijken.

Indien de fiscus dit meervoudig bewijs had geleverd, kon de belastingplichtige een herkwalificatie nog steeds trachten te verhinderen door aan te tonen dat er rechtmatige (bedrijfs)economische redenen zijn om de gekozen juridische vorm te rechtvaardigen (aanvaardbaar voor ieder redelijk persoon).

Indien de belastingplichtige dit (tegen)bewijs niet kon leveren, was de gekozen akte niet langer tegenstelbaar aan de fiscus, wat in concreto tot gevolg had dat de verrichting zelf (vanzelfsprekend) gehandhaafd bleef, maar dat de vestiging van de belasting gebeurde volgens de juridische akte die volgens de fiscus normalerwijze bij die verrichting behoorde.

In de praktijk leek de fiscus bij toepassing van artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 het meest hinder te ondervinden bij het zoeken van een correcte herkwalificatie (dat er een belastingontwijkend motief zou zijn, wordt blijkbaar wat sneller door de rechtbanken aangenomen).

Zo oordeelde het Hof van Beroep van Gent in een arrest van 13 september 2005 dat een overeenkomst tot vestiging van vruchtgebruik onmogelijk in een huurovereenkomst kon worden geherkwalificeerd om de reden dat bij herkwalificatie *“de gevolgen verbonden aan de door partijen gegeven kwalificatie van de akte identiek moeten zijn aan deze verbonden aan de door de administratie in de plaats gestelde kwalificatie”*. Volgens het Gentse Hof kan de vervanging van vruchtgebruik door huur niet zonder *“aan de juridische gevolgen te raken”*. Het Hof verwijst daarvoor naar de eigendomsverhoudingen die aanzienlijk worden gewijzigd. Er wordt tevens gewezen op de tussenkomst van de derde verkoper. Meer in het algemeen stelt het Hof dat vruchtgebruik en huur twee onderscheiden rechtsfiguren zijn met onderscheiden rechten en verplichtingen.

In een arrest van 22 november 2007 (Nr. F.06.0028.N) bevestigde het Hof van Cassatie de Gentse zienswijze, zonder evenwel te vereisen dat, met oog op herkwalificatie, de gevolgen identiek dienen te zijn. Het Hof van

¹⁹ Cf. conclusies Advocaat-Generaal D. Thijs bij Cass. 22 november 2007, Nr. F.06.0028.N.

Cassatie stelt enkel dat de nieuwe kwalificatie "*gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen*" moet hebben als de door partijen weerhouden kwalificatie²⁰.

Omdat zoals hiervoor gesteld de oude antimisbruikbepaling onvoldoende slagkracht had, werd bij de Programmawet van 29 maart 2012 artikel 344 § 1 W.I.B. 1992, evenals artikel 18 W.Reg. (en onrechtstreeks artikel 106 W. Succ.) herschreven, en op een viertal punten fundamenteel gewijzigd. Vrij snel, in de circulaires van 4 mei 2012 (AFZ nr. 3/2012) en 19 juli 2012 (8/2012), heeft de fiscus haar zienswijze omtrent de nieuwe regeling (summier) toegelicht (commentaar inzake inkomstenbelastingen respectievelijk registratie- en successierechten), commentaar die niet op alle punten kan worden gevolgd.

In tegenstelling tot de oude regeling, heeft de niet-tegenstelbaarheid van (nieuw) artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 enkel betrekking op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt. De niet-tegenstelbaarheid betreft dus niet meer (zoals in de oude regeling) de juridische kwalificatie; er dient geen herkwalificatie meer te gebeuren.

De niet-tegenstelbaarheid kan enkel door de fiscus worden ingeroepen indien er sprake is van 'fiscaal misbruik', bestaande uit een objectief en een subjectief element. Het *objectieve* element houdt in dat de belastingplichtige (een) rechtshandeling(en) kiest die hem toelaat zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van het betrokken fiscaal wetboek of de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Door zijn vormkeuze kan een belastingplichtige zich trachten buiten het toepassingsgebied te plaatsen van een belastingvermeerderende bepalingen, dan wel zich binnen het toepassingsgebied van een belastingverminderende bepaling te brengen. Men 'frustreert' doel en strekking van de betrokken fiscale bepaling(en). Het *subjectieve* element houdt dan in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling(en) kiest met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen. In de circulaire van 4 mei 2012 brengt de fiscus, nogal vreemd, de interpretatieregels in herinnering (zie nog hierna), waarbij men wil gezegd hebben dat een duidelijke wettekst geen interpretatie behoeft.

Het is de fiscus die de bewijslast draagt van het 'fiscaal misbruik', al zou volgens de fiscus het subjectieve element niet moet worden vastgesteld om het bestaan van misbruik aan te tonen, doch enkel het objectieve element, dat met alle middelen van recht (dus ook vermoedens) zou kunnen worden bewezen. In de eerste toelichtende circulaire licht de fiscus toe dat volgende drie toestanden in het bijzonder door de nieuwe antimisbruikbepaling worden gevisieerd: de rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft, de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar in tegendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type en de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon die verrichting niet zou realiseren omwille van die niet-fiscale motieven²¹.

Wanneer de fiscus geslaagd is in het bewijs van misbruik, en er volgt geen tegenbewijs door de belastingplichtige, dan kan "*de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig (worden) hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden*" (art. 344 § 1, lid 4 W.I.B. 1992).

Een andersoortige antimisbruikbepaling vindt men sinds 2006 terug in artikel 1, § 10 Btw-wetboek (ingevoegd bij artikel 18 van de Wet van 20 juli 2006, B.S. 28 juli 2006), luidend als volgt: "*Voor de toepassing van dit Wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben*". Deze wettekst is gebaseerd op een tweetal arresten van het Hof van Justitie (H.v.J. 21 februari 2006, Halifax, C-255/02 en H.v.J. 21 februari 2006, University of Huddersfield Higher Education Corporation, C-223/03).

Omtrent artikel 1 § 10 Btw-wetboek heeft de Belgische belastingadministratie gepreciseerd dat de belastingplichtige (ook) nog steeds over de volledige vrijheid beschikt bij de keuze van zijn handelingen en hij bij het nemen van zijn beslissing o.m. kan steunen op fiscale overwegingen (Circulaire nr. AFZ/2006-0604 (AFZ14/2006) dd. 24 augustus 2006). Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee handelingen,

²⁰ Zie in dezelfde zin Cass. 4 november 2005, *Fisc. Act.* 2005, 39/1.

²¹ Circulaire 4 mei 2012 (AFZ nr. 3/2012) – C.1.2.3

wordt hij niet verplicht te kiezen voor de handeling waarvoor de hoogste btw verschuldigd zou zijn (cf. Europese rechtspraak, o.m. H.v.J. 6 april 1995, BLP Group, C-4/94 en H.v.J. 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99).

Wanneer kan de btw-antimisbruikbepaling dan worden ingeroepen door de fiscus?

In de eerste plaats moet worden aangetoond dat de gestelde handelingen tot een belastingvoordeel leiden dat, ondanks de formele toepassing van de wettelijke bepalingen, in strijd is met het beoogde doel van die bepalingen. De belastingplichtige moet de wil van de wetgever respecteren, dit is niet het geval als hij schijnbaar de voorwaarden naleeft, doch een resultaat nastreeft en behaalt dat indruist tegen de strekking van die norm.

Vervolgens moet worden aangetoond dat het misbruik gebaseerd is op een geheel van objectieve factoren waaruit blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken verrichtingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Het doel van de handeling in werkelijkheid kan niet anders worden verklaard dan dat het gaat om het creëren van een recht om op onrechtmatige wijze een voordeel te bekomen.

De fiscale administratie kondigt aan (onder meer) als misbruik te zullen beschouwen²²: de situatie waarbij een ondernemer diensten (studies, adviezen, analyses, ...) die bestemd zijn voor een in België gevestigde inrichting, laat bestellen en betalen vanuit één van zijn buiten België gelegen inrichtingen en de dienstverrichter verzoekt om de facturen te richten aan een vaste inrichting in het buitenland, dit om te vermijden dat een bedrag aan belasting moet worden betaald dat niet of slechts gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht (= misbruik van de regels inzake de plaatsbepaling van de handelingen).

De toekomst zal uitwijzen of deze antimisbruikbepaling inzake BTW meer succesvol zal kunnen worden toegepast dan de vernieuwde evenknie uit de inkomstenbelastingen...

B.ARTIKEL 171 VAN DE GRONDWET ('EENJARIGHEIDSBEGINSEL')

Jaarlijks moet de wetgevende macht aan de uitvoerende macht (regering) toelating geven om op grond van de bestaande fiscale wetgeving (in het Wetboek inkomstenbelastingen, BTW-wetboek, ...) belastingen te heffen. Dit gebeurt in een begrotings- of financiewet.

Het éénjarigheidsbeginsel heeft belangrijke gevolgen op het vlak van het ontstaan van de belastingschuld, die ontstaat door het materieel samentreffen van drie elementen: het voltrokken belastbaar feit, de organieke belastingwet die dat feit omschrijft en de jaarlijkse Begrotings- of Financiewet (waarin de overheid wordt gemachtigd de organieke belastingwetten toe te passen).

Het grondwettelijke annualiteitsbeginsel mag niet worden verward met de technische annualiteit waarmee sommige belastingen worden geheven, zoals bijvoorbeeld het éénjarigheidsbeginsel uit het Wetboek inkomstenbelastingen (art. 360 W.I.B. 1992).

C.ARTIKELEN 10, 11 EN 172 GRONDWET ([FISCAAL] GELIJKHEIDSBEGINSEL)

Inzake belastingen kunnen er geen privileges worden toegekend, dus ook niet door een wet.

Vrijstellingen en verminderingen zijn wel mogelijk, maar het toestaan ervan is enkel voorbehouden aan de wetgever.

Artikel 172 Gw. komt in fiscale materies bovenop het algemeen gelijkheidsbeginsel van de Grondwet zoals verwoord in artikel 10 Gw.

²² Circulaire 24 augustus 2006, nr. 9.

Artikel 10 Gw. bepaalt dat alle Belgen gelijk zijn voor de wet, wat wil zeggen dat allen die zich in dezelfde feitelijke toestand bevinden, op een gelijke wijze moeten behandeld worden²³.

Uit het fiscaal gelijkheidsbeginsel van artikel 172 Gw. volgt dat allen die zich in eenzelfde toestand bevinden, op gelijke wijze moeten worden belast²⁴.

Toch sluiten voormelde grondwettelijke regels van de (fiscale) gelijkheid der Belgen voor de (fiscale) wet en van de niet-discriminatie volgens het Grondwettelijk Hof niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, *inzoverre* voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, waarvan het bestaan moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de ter beoordeling staande norm en de aangewende middelen redelijkerwijze evenredig zijn met het beoogde doel.

Het is in de praktijk erg moeilijk te beoordelen of een welbepaalde wet effectief een schending inhoudt van voormelde grondwettelijke rechten.

Ons Grondwettelijk Hof (voorheen het Arbitragehof) waakt in ieder geval, overeenkomstig artikel 1 Bijzondere Wet van 6 januari 1989 (in fiscalibus), over de juiste toepassing van de artikelen 170 en 172 Gw. (en ook over Titel II "De Belgen en hun rechten" van de Grondwet, inbegrepen de artikelen 10 en 11, en artikel 191 Gw. zij het dat het Hof zelf geen injunctierecht heeft). Een zaak kan voor het Grondwettelijk Hof aanhangig worden gemaakt bij wege van een vernietigingsberoep of bij wege van een prejudiciële vraag.

De draagwijdte van het gelijkheidsbeginsel heeft een hele evolutie doorgemaakt.

Oorspronkelijk stelde de Belgische rechtspraak dat aan het gelijkheidsbeginsel was voldaan wanneer eenieder die in dezelfde feitelijke omstandigheden verkeerde, op dezelfde wijze werd belast (cf. criterium van de *gelijke feitelijke omstandigheden*). In die visie kon er slechts van een schending van het gelijkheidsbeginsel sprake zijn *wanneer* uit de tekst van de normatieve akte, uit de motivering ervan of uit bewezen feiten was gebleken dat de belastingheffende bevoegdheid werkelijk de bedoeling had een bepaalde belastingplichtige persoonlijk te treffen (dus met uitsluiting van de anderen). Critici merkten op dat dergelijke visie niet eens verhinderde dat een belasting uitsluitend werd opgelegd aan een volstrekt willekeurig gekozen categorie, als er maar binnen die categorie gelijkheid heerste.

Naar de stem van de critici werd geluisterd, want zowel het Hof van Cassatie als de Raad van State oordeelden dat er van een schending van het gelijkheidsbeginsel sprake kon zijn wanneer het tussen het belastingplichtigen gemaakte onderscheid willekeurig is, doordat het niet wordt verantwoord door de aard en het doel van de belasting.

In tegenstelling tot het Hof van Cassatie, heeft de Raad van State steeds blijven vasthouden aan de aard en het doel van de belasting als enige rechtvaardigingselementen van de differentiatie.

In een nog latere (eind)fase heeft het Grondwettelijk Hof (daarin gevolgd door zowel het Hof van Cassatie als de Raad van State) geoordeeld dat "*de grondwettelijke regels van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie niet uitsluiten dat een verschil in behandeling tussen verschillende categorieën van personen ingesteld zou worden, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, waarvan het bestaan beoordeeld moet worden met betrekking tot het doel en de gevolgen van de ter beoordeling staande norm, en de aangewende middelen redelijkerwijze evenredig zijn met het beoogde doel*". Het gelijkheidsbeginsel heeft derhalve slechts een relatief karakter: alle personen die zich in dezelfde feitelijke toestand bevinden moeten op gelijke wijze belast worden. Een verschillende fiscale behandeling wordt niet in de weg gestaan, maar er moet een objectieve en redelijke verantwoording voorhanden zijn, die moet worden gezocht in het licht van het doel en de gevolgen van de belasting. En bovendien dient er een redelijke verhouding te bestaan tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

²³ Cass. 4 januari 2002, *T.F.R.*, 2002/N51.

²⁴ Cass. 20 november 1975, *Pas.*, 1976, I, 347.

Afdeling 6 Beginselen en kenmerken voortvloeiend uit de aard van de belastingen en het recht in het algemeen

§1 Fiscaal recht is van openbare orde en fiscus is (g)een derde

1.1 Fiscaal recht is van openbare orde

De fiscaliteit raakt de wezenlijke belangen van de Staat en de maatschappij; fiscaal recht is dan ook van openbare orde.

Aan de wetten die de openbare orde raken, kan door bijzondere wetten geen afbreuk worden gedaan (cf. art. 6 B.W.). Men kan derhalve niet bij overeenkomst wettelijke bepalingen/verplichtingen inzake fiscaliteit wijzigen. Elke verbintenis die in strijd met de openbare orde is aangegaan, blijft zonder gevolg (art. 1131 en 1133 B.W.).

De volgende juridische gevolgen (waarop elders in deze cursus verder wordt ingegaan) vloeien voort uit het openbare orde-karakter:

- de overheid mag niet minder en evenmin meer belastingen innen dan wettelijk en werkelijk verschuldigd zijn;
- de belastingwet bepaalt zelf wie schuldenaar is van de belastingen (wel kunnen partijen onderling overeenkomen wie de belastingschuld uiteindelijk zal dragen, maar dergelijke afspraken kunnen niet aan de fiscus worden tegengesteld);
- overeenkomsten die belastingontduiking tot doel hebben zijn van rechtswege nietig;
- tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige kunnen geen overeenkomsten worden gesloten over een rechtskwestie (een akkoord over feiten daarentegen is wel mogelijk, bijvoorbeeld omtrent het percentage dat een gemengde woning beroepsmatig wordt aangewend)
- bij de vestiging van de belastingen is de fiscus geen derde
- de rechter moet van ambtswege de fiscale wetten toepassen en de middelen inroepen die de partijen zelf niet hebben aangebracht.

Ten gevolge van het openbare orde-karakter is het dus niet toegelaten dat tussen de fiscus en de belastingplichtige akkoorden worden gesloten over rechtskwesties inzake belastingen; binnen zekere grenzen zijn dergelijke akkoorden wel mogelijk omtrent feiten (die aldus een vermoeden scheppen waardoor de bewijslast omkeert).

De fiscus mag niet afwijken van de wetsbepalingen betreffende de vestiging van belastingen, die van openbare orde zijn. Daarenboven is de fiscus in de regel niet gebonden door toezegging die hij zou hebben gedaan met schending van regels die zoals fiscale bepalingen de openbare orde raken, behoudens indien aldus het rechtmatig opgewekt vertrouwen van de belastingplichtige zou geschaad zijn.

1.2 Fiscus is (g)een derde

Luidens artikel 1134 B.W. strekken overeenkomsten de partijen tot wet. In de regel brengen dergelijke overeenkomsten alleen gevolgen teweeg tussen de contracterende partijen, zo vervolgt artikel 1165 B.W.. Derden (m.n. diegenen die geen partij zijn bij de overeenkomst) kunnen de gevolgen van dergelijke

overeenkomst echter niet negeren. Het burgerlijk wetboek voorziet in specifieke regels om dergelijke rechtsverhoudingen te regelen. Zo kunnen zogenaamde tegenbrieven bijvoorbeeld enkel gevolgen teweeg brengen tussen partijen, maar niet tegenover derden (art. 131 B.W.); of is een onderhandse overeenkomst slechts tegenstelbaar aan derden van zodra zij een vaste datum heeft (art. 1328 B.W.), hetgeen het geval is wanneer de overeenkomst geregistreerd is, wanneer één van de contractspartijen ondertussen overleden is of wanneer de overeenkomst opgenomen werd in een authentieke akte; of kunnen derden de handelingen bestrijden die hun schuldenaar verricht heeft met bedrieglijke benadeling van hun rechten (art. 1167 B.W. dat voorziet in een zogenaamde pauliaanse vordering).

Hoe werken deze regels door in fiscale materies?

Bij de vestiging van de belasting treedt de fiscus op als overheidsinstantie en is hij geen derde. Bij de vaststelling van de (fiscale) waarheid spelen de civielrechtelijke regels dus niet, aangezien die alleen dienen ter bescherming van derden. De fiscus heeft geen behoefte aan dergelijke 'derden-beschermings-regels', aangezien hij zijn bescherming in de belastingwet zelf vindt. De fiscus kan zich dan ook niet beroepen op artikel 1321 B.W. om een tegenbrief te verwerpen en om een valse akte als werkelijk te beschouwen.

Uitzonderlijk kan de fiscus bij de vestiging van de belastingen toch een derde zijn, namelijk wanneer dit expliciet in de fiscale wetgeving wordt voorzien, wat wel eens het geval is in het Wetboek successierechten of het Wetboek registratierechten. Zo bepaalt artikel 106 W.Succ. dat tegenbrieven niet aan de Staat tegenstelbaar zijn, in zoverre zij een vermindering van het actief of een vermeerdering van het passief van de nalatenschap tot gevolg zouden hebben.

Bij de invordering van de belasting treedt de fiscus op als schuldeiser en geniet hij alle rechten die de wet aan derden toekent ter vrijwaring van hun belangen. Zo zal de ontvanger een zijdelingse- of een pauliaanse vordering kunnen instellen (art. 1166 en 1167 B.W.), de datum van onderhandse akten kunnen verwerpen wanneer die niet vast is overeenkomstig artikel 1328 B.W., ... De fiscale administratie moet zich schikken naar de regels die het verhaalsrecht van de crediteuren op het vermogen van hun schuldenaar beheersen (o.m. voorrechten en hypotheek), al is vaak in specifieke regels voorzien die de toestand van de fiscus gevoelig kunnen verbeteren (zo kent de fiscus bijv. de wettelijke hypotheek).

§2 De fiscale administratie is gehouden de beginselen van behoorlijk bestuur na te leven

Bij het vestigen van een aanslag beschikt de fiscale administratie over een gebonden bevoegdheid, die evenwel noodzakelijkerwijze gepaard gaat met een zekere beoordelingsvrijheid bij de controle/taxatie en de andere contacten die de fiscus met de belastingplichtige heeft. Bij dit alles is de fiscus gehouden door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur; het fiscaal recht behoort immers tot het publiek recht.

Aanvankelijk werd het behoorlijk bestuur in hoofde van de fiscale administratie gezien als een pure toepassing van de leer van de overheidsaansprakelijkheid (gestoeld op artikel 1382-1382 B.W.), maar gaandeweg is een zelfstandig leerstuk ontstaan dat uit een geheel van grondwettelijke beginselen voortvloeit en gestoeld is op het bestuursrecht meer in het algemeen²⁵. De fiscus is, zoals elke andere overheid, in zijn contacten met de belastingplichtige, gehouden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur na te leven; het fiscaal recht behoort immers tot het publiek recht.

Toch maakt het recht op rechtszekerheid volgens ons Hoogste Gerechtshof geen onbeperkt recht uit voor een belastingplichtige; meer zelfs, de rechtszekerheid dient wel eens te wijken voor het grondwettelijk legaliteitsbeginsel vervat in artikel 170 Grondwet, dat de rechtszekerheid en gelijkheid verzekert ten bate van de belastingplichtigen²⁶. Het vertrouwen van de burger ten overstaan van het overheidsoptreden moet op zijn minst rechtmatig zijn, zo preciseert het Hof van Cassatie²⁷. Dat is niet het geval wanneer de fiscus in het

²⁵ Zie o.m. V. DAUGINET en Y. LOIX, Over de schijnbaar moeilijke verzoening tussen de legaliteit en de rechtsbescherming tegen onbehoorlijk bestuur in de fiscaliteit, *A.F.T.* 2003, afl. 5, 234-246 en V. DAUGINET en B. AMEYE, Rechtszekerheid, vertrouwensbeginsel en goede trouw, *A.F.T.* 2009, afl. 5, 3 ev.

²⁶ Cass. 3 november 2000, *F.J.F.* nr. 2001/1 en 2001/91.

²⁷ 3 december 2004, *Fiscoloog*, 2005, nr. 966, 9.

verleden de in het buitenland behaalde beroepsinkomsten van een belastingplichtige niet heeft opgespoord; daaruit kon de belastingplichtige niet het rechtmatige vertrouwen afleiden dat deze inkomsten in de toekomst onbelast zouden blijven.

Maar zelfs indien de fiscus bij vorige controles geen opmerkingen heeft geformuleerd omtrent een ten onrechte ingeroepen vrijstelling van roerende voorheffing, kan de belastingplichtige zich hierachter niet verschuilen volgens ons Hoogste Gerechtshof²⁸. De beginselen van behoorlijk bestuur dienen dan ook in de praktijk met de nodige omzichtigheid te worden ingeroepen kunnen niet te pas en ten onpas als een *deus ex machina* naar voor worden geschoven.

Als *procedurele beginselen* van behoorlijk bestuur worden beschouwd: de formele motiveringsplicht, de fair play (met inbegrip van het recht van verdediging, de hoor- en onpartijdigheidsplicht) en de formele zorgvuldigheidsplicht. Onder de noemer *inhoudelijke beginselen* vallen het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, de materiële motivering, de materiële zorgvuldigheidsplicht en het redelijkheidbeginsel.

Ondertussen gaan in de rechtsleer stemmen op dat ook de belastingplichtige-bestuurde zich behoorlijk dient te gedragen; het zou dan gaan om de beginselen van behoorlijk burgerschap²⁹.

§3 Het realiteitsbeginsel

In de rechtspraak en rechtsleer wordt geregeld gesteld dat de gedachte dat de belasting de realiteit treft, een ongeschreven basisregel zou uitmaken van het belastingrecht. Het zou gaan om een principe van gezond verstand, dat uit de natuur der zaak voortvloeit³⁰.

Een eerste belangrijk aspect van het realiteitsbeginsel houdt in dat de fiscale wet moet worden toegepast op de werkelijke - en niet op onbestaande of fictieve feiten, waarden en rechtshandelingen. Bij het vestigen van de belasting moet de fiscale wet op werkelijke feiten en waarden worden toegepast en moeten de werkelijk tussen partijen bestaande rechtshandelingen in aanmerking worden genomen. Het is mogelijk dat de fiscus het bestaan, de inhoud en de datum van een rechtshandeling bewijst buiten en tegen de akten die hem worden voorgelegd. Met geveinsde of fictieve feiten moet de fiscus geen rekening houden (zie ook §6.1.2 punt B: de problematiek van de simulatie).

In het realiteitsbeginsel ligt eveneens de regel vervat dat de belastingen de juridische realiteit treffen en niet de economische realiteit. Wanneer er een tegenstelling bestaat tussen de juridische werkelijkheid en de economische werkelijkheid, zal in de regel de juridische prevaleren. Men mag derhalve, het recht van de keuze voor de minst belaste weg indachtig, zelfs artificiële constructies opzetten met het oogmerk om een voordeliger belastingstelsel te genieten, voor zover men de wet niet schendt en alle gevolgen van de constructie aanvaardt (zie opnieuw reeds besproken problematiek van de simulatie). Door de invoering van algemene herkwalificatieregels (bv. de antimisbruikbepalingen zoals deze van artikel 344 § 1 W.I.B. 1992) of bijzondere herkwalificaties (bv. de huurherkwalificatie van artikel 32 W.I.B. 1992) wordt evenwel wettelijk afgeweken van de juridische werkelijkheid. Er kan niet worden gezegd dat deze bepalingen de belasting overeenkomstig de economische werkelijkheid hebben ingevoerd, maar wel dat de fiscus het recht heeft gekregen om de juridische kwalificatie te verwerpen als blijkt dat alleen voor die kwalificatie werd gekozen om belastingen te vermijden.

Het realiteitsbeginsel heeft ook tot gevolg dat de fiscale wet geen onderscheid maakt tussen geoorloofde en ongeoorloofde verrichtingen. Illegale activiteiten, zelfs al zijn ze afkomstig van activiteiten die indruisen tegen de openbare orde of de goede zeden, dienen dus in principe ook te worden belast (bv. inkomsten van verkoop van nagemaakte merkproducten maken belastbare inkomsten uit). Omgekeerd kan de aftrek van

²⁸ Cass. 30 mei 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1124, 7-9.

²⁹ J. DE STAERCKE, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijk burgerschap. Beginselen van de openbare dienst*, Brugge, Vanden Broele, 2002

³⁰ S. VANCROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2007, nr. 31

beroepskosten niet afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde “*dat aan de basis van de beroepskost geen onwettige gedraging ligt*” (Cass. 27 februari 1987, *F.J.F.*, No. 87/115). Uiteraard zal het voor de fiscus niet evident zijn om te bewijzen dat iemand belastbare illegale inkomsten heeft genoten, dit is één van de redenen waarom de fiscus zich kan beroepen op diverse zogenaamde wettelijke vermoedens (zoals bijvoorbeeld de indiciaire taxatie voorzien in artikel 341 W.I.B. 1992). Zoals gewoonlijk kent elke algemene regel uitzonderingen. In dat kader oordeelde het Hof van Justitie bijvoorbeeld dat verdovende middelen per definitie onder een volstrekt invoer- en verhandelingverbod vallen, zij niet te maken hebben met de doelstelling van de Europese (BTW-)Richtlijnen en bijgevolg geen omzetbelastingsschuld kunnen doen ontstaan (H.v.J. 5 juli 1988, C-269/86 en 289/86).

§4 Niet-retroactiviteitsregel

In de Grondwet staat niets omtrent een verbod van de retroactieve inwerkingtreding van (fiscale) wetten.

Artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek stelt wel dat wetten enkel voor de toekomst kunnen beschikken. Maar de wetgever kan van dit principe gemakkelijk afwijken, hetzij uitdrukkelijk (door af te wijken van de klassieke inwerkingtreding van wetten, m.n. 10 dagen na aankondiging), hetzij onrechtstreeks via een zogenaamde interpretatieve wet.

Daarnaast staat in artikel 108 van de Wet van 4 augustus 1986 te lezen dat ter uitvoering van de belastingwetten genomen besluiten (KB's, MB's) alleen voor het toekomstige kunnen beschikken, (opnieuw) tenzij de wet anders beschikt.

In tegenstelling tot de klassieke leer (zie o.m. Cass. 28 november 1939, *Pas.* 1939, I, 492) volgens dewelke een rechter nieuwe wetten op het verleden moet toepassen indien zulks uitdrukkelijk of stilzwijgend de bedoeling is geweest van de wetgever, lijkt men meer recent een zekere grondwettelijke waarde toe te schrijven aan de beginselen van rechtszekerheid en niet-terugwerkende kracht, als onderdelen van het beginsel van een rechtstaat, besloten in een geheel van grondwettelijke bepalingen³¹.

Volgens het Grondwettelijk Hof kan de terugwerkende kracht van wetsbepalingen enkel verantwoord worden op grond van bijzondere omstandigheden, namelijk wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst (Grondwettelijk hof 15 september 1999, Nr. 97/99, *B.S.* 13 oktober 1999, B23). Wordt het rechtszekerheidsbeginsel gezien in samenhang met het grondwettelijk (fiscaal) gelijkheidsbeginsel, dan kan het Grondwettelijk Hof inderdaad de retroactieve werking en meer algemeen de temporele werking van fiscale wetten beoordelen, zeker in die mate dat voor de temporele werking geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat en de betrokken maatregel niet evenredig is met het nagestreefde doel.

Het Hof van Cassatie aanvaardt evenwel de grondwettelijke onderbouw van de niet-retroactiviteitsregel niet, dat dus geen algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde zou zijn (Cass. 17 november 2005, *R.W.* 2005-2006, 1469).

§5 Motiveringsvereiste en aanverwante rechten van de belastingplichtige burger

Inzake inkomstenbelastingen dient de fiscale administratie op een pertinente wijze in rechte en in feite te motiveren waarom zij de aangifte van een belastingplichtige wenst te wijzigen (zie inzake artt. 346 en 351 W.I.B. 1992). In andere fiscale takken is niet steeds in een dergelijke verregaande motiveringsvereiste voorzien, maar de rechtspraak/rechtsleer ging er sinds lang van uit dat de administratie in dat geval ook tot een duidelijke motivering moest overgaan.

³¹ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, 2007, nr. 23

Sinds de Wet van 29 juli 1991 inzake de Motivering van Bestuurshandelingen (een niet-fiscale wet) is deze motiveringsvereiste voor (bijvoorbeeld) B.T.W., successierechten, registratierechten, ... uitdrukkelijk bij wet geregeld. Een (supplementaire) taxatie is dan ook enkel mogelijk indien de belastingplichtige hiervan op voorhand op een duidelijke wijze wordt geïnformeerd, zowel in rechte als in feite.

Wanneer de fiscale administratie een administratieve boete wil opleggen, moet de fiscus op een duidelijke en klare wijze uitleggen ('motiveren') waarom dergelijke boete wordt opgelegd (cf. art. 109 Wet 4 augustus 1986).

Merk op dat de (fiscale) burger sinds de jaren '90 (van de vorige eeuw) ook nog supplementaire bescherming geniet met de Wet van 11 april 1994 (en artikel 32 Grondwet) inzake de Openbaarheid van Bestuur en de Wet van 22 maart 1995 inzake de Federale Ombudsmannen.

Artikel 32 G.W. bepaalt dat ieder het recht heeft elk bestuursdocument te raadplegen en er een afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet/het decreet/de ordonnantie. Het gaat om de zogenaamde passieve openbaarheid van bestuur, in tegenstelling tot de actieve openbaarheid waar de administratieve overheid actieve taken opgelegd krijgt³².

Zoals andere administratieve overheden, is ook de fiscale administratie aan deze regelgeving onderworpen. De zienswijze omtrent de concrete invulling volgens de fiscale overheid kan worden gelezen in een circulaire van 9 januari 1998.

Volgens ons Hoogste Gerechtshof geldt de Wet Openbaarheid van Bestuur (dd. 11 april 1994) enkel ten aanzien van akten van administratieve overheden die vatbaar zijn voor beroep bij de Raad van State³³, wat bijvoorbeeld niet het geval is voor beslissing van de Gewestelijke directeur die uitspraak doet over een bezwaar. De belastingplichtige kan zich dan nog wel beroepen op het grondwettelijk recht tot openbaarheid, zoals geformuleerd in artikel 32 G.W.

§6 Het gemeen recht is van toepassing op het fiscaal recht, tenzij deze laatste er (impliciet/expliciet) van afwijkt

De principes van het burgerlijk recht (en meer algemeen het gemeen recht) beheersen het fiscaal recht, tenzij deze laatste er (al dan niet expliciet) van afwijkt³⁴.

Onder het gemeen recht moet niet enkel het burgerlijk recht worden begrepen, maar eveneens andere takken van het privaatrecht zoals het handelsrecht, het gerechtelijk privaatrecht, het vennootschapsrecht, het boekhoudrecht, etc..

In concreto betekent voormelde regel dat alle begrippen en bepalingen uit het gemeen recht onverminderd blijven gelden in het fiscaal recht. Als het Wetboek van de Inkomstenbelastingen spreekt van gehuwden, dan moet men in de regel gaan kijken naar de burgerrechtelijke definitie. Voor de vaststelling van de winst van een onderneming, moet het fiscaal recht zich om dezelfde reden baseren op het boekhoudrecht. Men moet bijgevolg volgens het Hof van cassatie op fiscaal vlak rekening houden met de wettelijk aangebrachte correcties van de jaarrekening (Cass. 20 februari 1997, *T.R.V.*, 1997, 149 – het zogenaamde 'tennisclub-arrest').

De fiscale wet kan evenwel zoals gesteld afwijken, wat ook is geschied met de gehuwden in het W.I.B. 1992: luidens artikel 2, § 1, 2° worden wettelijke samenwonenden gelijkgesteld met gehuwden. Het gaat om een uitdrukkelijke afwijking, waarover weinig discussie kan bestaan.

In artikel 1 § 9 van het BTW-wetboek kan men (sinds 26 april 2002) de BTW-definitie van een gebouw terugvinden als volgt: "onder gebouw moet worden verstaan, ieder bouwwerk dat vast met de grond

³² Zie Wet van 11 april 1994 die de openbaarheid van bestuur regelt voor de federale overheidsdiensten, de Wet van 12 november 1997 voor de provinciale en gemeentelijke administratieve overheden en het Vlaams Decreet van 26 maart 2004 wat de administratieve overheden en diensten van het Vlaams Gewest en de Vlaamse Gemeenschap betreft.

³³ Cass. 23 oktober 2002, *F.J.F.*, No. 2002/273.

³⁴ Cass. 9 juli 1931, *Pas.* 1931, I, 218.

verankerd is". Sinds 2002 zijn dus niet langer enkel de klassieke onroerende goederen bedoeld die reeds lang als een gebouw werden beschouwd (t.w. alle gebouwde onroerende goederen uit hun aard en de industriële uitrusting die uit hun aard onroerend zijn), maar ook de infrastructuurwerken (wegennet, kanalisatie, parkeerterrein, ...) én meer algemeen alle werken die vast met de grond verbonden zijn (wegen, spoorwegen, bruggen, verlichtingspalen, ... evenals een vast wegdek voor het laden, lossen, ...). Ook hier gaat het om een voorbeeld van een expliciete afwijking van het gemeen recht. Er kunnen zich wel moeilijkheden voordoen bij het feitelijk invullen ervan.

Het wordt echter (nog) moeilijker wanneer de fiscale wet op een impliciete wijze afwijkt van het gemeen recht. Een voorbeeld: de verdeling in het burgerlijk wetboek werkt declaratief (d.w.z. met terugwerkende kracht) en bij gebreke aan een afwijkende fiscale wettekst zou men veronderstellen dat de terugwerkende kracht ook fiscaal doorwerkt. Het Hof van beroep te Antwerpen is evenwel van oordeel dat het fiscaal recht impliciet van dit burgerrechtelijk principe afwijkt³⁵.

Ook in de BTW-sfeer kan de fiscalist minder expliciete afwijkingen ontwaren, wat dan voornamelijk te maken heeft met het feit dat BTW een Europese belasting is en dat elke actor in elke Lidstaat (en vanzelfsprekend ook de rechters) richtlijnconforme standpunten dient in te nemen.

§7 Het territorialiteitsbeginsel

Vreemd genoeg staat het territorialiteitsbeginsel niet in de Grondwet. Het is de emanatie van het publiekrechtelijk karakter van het fiscaal recht waardoor betrekkingen tussen de overheid en de burgers geregeld worden. Aangezien de belastingwetten van openbare orde zijn, verbinden zij allen die binnen het grondgebied wonen of er belangen hebben (art. 3 BW).

Vooreerst kan het territorialiteitsbeginsel worden opgevat als de vertolking van het domiciliebegrip: het belastingrecht is van toepassing op iedereen die op het grondgebied woont of er gevestigd is. De begrippen rijksinwoner inzake inkomstenbelastingen maar ook inzake successierechten zijn hierop gestoeld.

Maar de territoriale binding kan ook betrekking hebben op de lokalisatie van de inkomstenbron (cf. de zogenaamde belasting niet-inwoners, denk maar aan de in het buitenland wonende atleet die de 100 meter loopt op de Memorial Van Damme en hiervoor een dag of twee, drie afreist naar België), van het belastbare goed (successierechten) of van de belastbare dienst of handeling (BTW).

In de praktijk is er maar één begrenzing aan het territorialiteitsbeginsel: de soevereine belastingheffende bevoegdheid van de andere Staten. Het is op dat vlak dat de overeenkomsten tot vermindering van dubbele belastingen (de zogenaamde dubbelbelastingverdragen) zich situeren.

Dezelfde principes als hiervoor zijn in de regel van toepassing inzake provincie- en gemeentebelastingen en evenzeer voor wat betreft de gemeenschappen en de gewesten.

§8 Het recht van verdediging

Al onze fiscale deeltakken voorzien in een relatief uitgewerkte procedure, zodoende dat de belastingplichtige zich voldoende kan verdedigen ingeval van fiscale controle, onderzoek, supplementaire taxatie, etc. In de praktijk kan men wel vaststellen dat de ene controle- of inspectiedienst anders tewerk gaat dan een andere, wat een ongelijke behandeling kan uitmaken, maar dat is voornamelijk het gevolg van de discretionaire bevoegdheid toegekend aan de betrokken ambtenaren. Vanuit de Centrale Administratie poogt men wel zoveel als mogelijk uniforme standpunten in te nemen (men denke maar aan het recente fenomeen van de 'data mining'), maar 'op het veld' kan men nog steeds grote verschilpunten vaststellen. Het gaat dan niet, voor

³⁵ Antwerpen, 25 april 1989, *F.J.F.*, 1989, 217.

alle duidelijkheid, om ongrondwettelijke ongelijkheid (iets wat de belastingplichtige overigens niet goed begrijpt).

Inzake inkomstenbelastingen is de te volgen procedure het meest uitgewerkt; andere deeltakken (BTW, successierechten, ...) hinken wat achterop, maar in de praktijk kent men ook daar een - weliswaar niet dwingend voorziene - bezwaarprocedure. Eens voor de rechtbanken lopen alle procedures haast volkomen gelijk.

En de belastingplichtige kan (sinds de jaren '90 van vorige eeuw zoals al gesteld) gebruik maken van de Wet Motivering Bestuurshandelingen (1991), de Wet Openbaarheid Bestuur (1994) en de Wet Federale Ombudsman (1995), wat ongetwijfeld de rechten van verdediging ten goede komt.

Afdeling 7 De interpretatie van fiscale wetten

Interpreteren wil zeggen 'uitleggen', 'verklaren' wat niet duidelijk is.

Het essentieel uitgangspunt bij interpretatie van wetteksten is derhalve de onduidelijkheid.

Een *eerste regel* is meteen gesteld: "wat duidelijk is mag niet geïnterpreteerd worden"³⁶.

Tweede regel (tekstuele interpretatie): indien toch moet geïnterpreteerd worden, dan moet vooreerst uitgegaan worden van de tekst zelf; in het stadium van de tekstuele interpretatie wordt gezocht naar de juiste betekenis van de door de wetgever gebruikte woorden. Voor niet-typisch fiscale of juridische terminologie, moet worden teruggegrepen naar gezaghebbende woordenboeken. Bij tekstuele interpretatie moet steeds rekening worden gehouden met de context waarin het onduidelijk begrip is gesitueerd. De uitleg moet strikt bij de letter van de tekst blijven: niet te ruim (extensieve interpretatie) en niet te eng (restrictieve interpretatie). De strikte interpretatie is een logisch gevolg van het beginsel van de principiële belastingvrijdom.

Derde regel (historische interpretatie): wanneer de tekstuele interpretatie geen uitkomst biedt, mag overgegaan worden naar de historische interpretatie. Hierbij wordt getracht de juiste betekenis van de wettekst te achterhalen vanuit de studie van de voorbereidende werken die de totstandkoming van de wet voorafgingen (memorie van toelichting, commissieverslagen, parlementaire besprekingen, uitspraken van de bevoegde minister, ...); wanneer de tekst niet helder is in het licht van de voorbereidende werken van de te interpreteren wet, zal men desgevallend de voorbereidende werkzaamheden moeten raadplegen van vroegere, gelijkaardige wetten en moeten teruggaan naar de voorgeschiedenis van de bedoelde wet [van voorbereidende werken van latere wetten mag men echter geen gebruik maken – cf. verbod teleologische interpretatie]

Vierde regel: indien alsnog onduidelijkheid blijft bestaan na de tekstuele en de historische interpretatiefase, mag de twijfel opgelost worden in het voordeel van de belastingplichtige, indien het bezwarende bepaling betreft ("in dubio contra fiscum"). Artikel 170 Grondwet stelt immers dat geen belasting kan worden ingevoerd dan door een [duidelijke] wet. Gaat het daarentegen om een bevrijdende wettekst (een vrijstelling of vermindering), dan noopt artikel 182 Grondwet ons tot het omgekeerde besluit: de belastingplichtige krijgt dan het voordeel van de vrijstelling/vermindering niet, maar de fiscus gaat met het voordeel lopen en kan de vrijstelling/vermindering dus weigeren ("in dubio pro fisco").

Wat absoluut verboden is: het legaliteitsbeginsel verzet zich tegen de uitbreiding van het strikte toepassingsgebied van fiscale wetten door analogische of teleologische interpretaties, waardoor in feite nieuwe belastbare materie zou worden geschapen. Ook uitlegging naar billijkheid is uit den boze.

³⁶ Cass. 11 december 1962, *Pas.* 1963, I, 455.

Afdeling 8 – De bewijsvoering in fiscaal recht

1. Algemeen

Vragen over het bewijs, en meer in het bijzonder over de bewijslast, behoren tot de meest betwiste kwesties in de rechtbanken. Talrijke auteurs benadrukten al het praktische belang van het bewijs voor de uitoefening van het recht.

Vandaar komt dan ook de in de praktijk ontegensprekelijk juiste uitspraak '*Idem est non esse et non probare*'. Het niet kunnen bewijzen van een recht, is hetzelfde als het niet hebben van een recht.

'Bewijzen is het stellen van de handeling door één van de partijen waarbij zij haar overtuigingselementen aan de gevatte rechter voorlegt teneinde de waarachtigheid te bewijzen van een feit dat zij aanvoert en dat door de tegenpartij ontkend wordt.' (C. AUBRY en C. RAU, *Cours de droit civil français*, XII, Parijs, Marchal, 1978, § 749).

Uiteraard hoeft er niet steeds een rechter aan te pas te komen; een belastingplichtige kan ook trachten de fiscus te overtuigen, of omgekeerd.

Het belang van het bewijs en de bewijsvoering in het fiscaal recht - welke deeltak dan ook - kan nauwelijks worden overschat. Zelfs vooraleer er sprake is van enig geschil, zou de vraag naar de bewijskracht van welbepaalde documenten, attesten, stukken en geschriften kunnen worden gesteld. De belastingheffing geschiedt immers in algemene regel op grond van dergelijke bescheiden.

In geval van onenigheid of, op z'n zachtst uitgedrukt, verschil in interpretatie tussen de administratie en de belastingplichtige nopens de voorliggende stukken of bescheiden, zal de vraag naar de bewijskracht ervan zich des te scherper stellen, nog het scherpst eens de zaak voor de rechter wordt gebracht. Naast de schriftelijk uiteengezette argumentatie van beide partijen, beschikt de rechter immers slechts over de stukken die hem worden voorgebracht. Deze stukken vormen zijn enige raakpunt met wat zich voorheen heeft voorgedaan. De regels inzake de bewijslast zijn, net zoals in alle andere rechtstakken, de vormvoorschriften die de meeste invloed hebben op de uiteindelijke afloop van het geschil. Bovendien raken deze geschillen altijd de openbare orde en zijn de partijen ook geen gewone partijen: in het geschil staat de belastingplichtige telkens weer tegenover de overheid die over prerogatieven beschikt die het gemeen recht ver te buiten gaan, maar die eveneens bijzondere verplichtingen draagt. Dit heeft een weerslag op de bewijsregeling.

Dit verklaart waarom de problematiek van de bewijsvoering zich voornamelijk in de praktijk situeert in de geschillenfase, met dien verstande dat de geschillenfase inzake bewijsvoering een aanvang neemt vanaf de eerste controlewerkzaamheid.

De gezegende tijd dat de ingediende aangifte voor juist werd bevonden op grond van de eed die de belastingplichtige met de hand op de bijbel diende af te leggen, behoort ongetwijfeld tot het diepvoltooide verleden.

De begrippen bewijs en bewijsvoering zijn in het fiscaal recht onlosmakelijk verbonden met de grondwettelijke basisbeginselen van art. 170 en 172 van de Grondwet, met name het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel (zie afdeling 2 hiervoor).

Hierna zal dieper worden ingegaan op de wisselwerking tussen deze grondwettelijke basisbeginselen op het vlak van de bewijsvoering.

Er wordt nog even aan herinnerd dat geen belasting zal kunnen worden geheven dan door een wet en dat geen vrijstelling of vermindering zal kunnen worden ingeroepen dan op grond van een wet. Aldus zijn de grote bakens uitgezet om de verdere wisselwerking tussen bewijs en tegenbewijs dieper te analyseren. Een nadere analyse van de bewijsregels en -last toont echter een veel genuanceerdere verdeling van bewijslast.

Het is onmiskenbaar zo dat de belastingplichtige in de regel het best geplaatst is om te bewijzen wat er in realiteit is gebeurd. Hij is immers (in tegenstelling tot de ambtenaar of de rechter) rechtstreeks betrokken partij

geweest. Maar zelfs indien de belastingplichtige al de bewijslast zou moeten dragen omdat hij nu eenmaal het best geplaatst is om te bepalen hoeveel inkomsten hij in een bepaald belastbaar tijdperk heeft genoten, dan nog kan hem niet omwille van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel worden gevraagd het bewijs te leveren van het bedrag van de ontvangen inkomsten, maar wel van het feit dat hij niet meer inkomsten heeft ontvangen dan aangegeven. Een negatief bewijs dus... en dat kan van niemand worden verlangd.

2. Vrij bewijs en gereguleerd bewijs

De vraag kan worden gesteld of het leveren van het bewijs op om het even welke manier mag en kan, dan wel of het bewijs dient te worden geleverd volgens een welbepaalde methodiek.

In de eerste hypothese komt het erop neer de beslissende instantie te overtuigen van z'n gelijk. Hiertoe kunnen alle, uiteraard wettelijke, middelen worden aangewend. Dit systeem van vrij bewijs wordt gevolgd in het strafrecht.

In de tweede hypothese, met name in het burgerlijk recht, dient het bewijs te worden geleverd volgens één van de vijf toegestane middelen die samen het bewijsinstrumentarium vormen : het geschrift, het bewijs door getuigen, de vermoedens, de bekentenis en de eed.

Dit is het systeem van het gereguleerd bewijs.

Er bestaat een ruime consensus over het feit dat in het fiscaal strafrecht het systeem van het vrij bewijs van toepassing is.

Over de vraag of het belastingrecht buiten de penale sfeer beheerst wordt door het vrij bewijs dan wel het gereguleerd bewijs, lopen de stellingen evenwel uiteen. Zo stelt Tiberghien (Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht, Antwerpen, 1986, nr. 507, p. 340) op grond van de overweging dat het gemeen recht het fiscaal recht beheerst (zie afdeling 4 hiervoor) dat het gereguleerd bewijs toepasselijk is in het fiscaal recht. Claeys Bouuaert (Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek, *Fiskofoon* 52, 1985, p. 41 e.v.) daarentegen poneert dat het vrij bewijs in het fiscaal recht moet kunnen worden toegepast. Hij steunt zich hierbij op hetgeen in de praktijk gebeurt : *“A priori zou men moeten zeggen dat het bewijs steeds vrij is, behalve wanneer de wet deze vrijheid beperkt. Inderdaad, indien het bewijs te verstaan is als hetgeen de overtuiging van de rechter over een betwist feit meebrengt, kan men de rechter niet binden in de wijze waarop hij overtuigd zal kunnen worden. Dat het bewijs in fiscale zaken in principe vrij is, stemt inderdaad overeen met de algemeen toegepaste praktijk en schijnt overigens nooit betwist te zijn geweest.”* Wij menen hierbij te moeten opmerken dat genoemde auteur zijn stelling baseert op arresten gewezen in strafzaken.

Deze discussie in de rechtsleer blijkt echter niet zo fundamenteel te zijn als op het eerste gezicht zou kunnen worden aangenomen.

Immers, zelfs indien men het systeem van de vrije bewijsvoering vooropstelt, zal de rechter op grond van welbepaalde bewijsmiddelen dienen te oordelen en niet op grond van een innige overtuiging, indruk of intuïtie.

Vandaar dat de studie van de bewijsmiddelen welke kunnen worden aangewend, in elk opzicht essentieel blijft.

3. Bewijs en tegenbewijs

De bewijsvoering als dynamisch proces kan worden vergeleken met een duel, een steekspel waarbij de antagonisten hoofdbewijs en tegenbewijs tegen mekaar uitspelen. Het is een continu rollenpatroon dat zich kan blijven herhalen tot één van de opponenten geen weerwerk meer kan aanbieden.

Art. 1315 B.W. beschrijft in juridische taal dit steekspel : *“Hij die de uitvoering van een verbintenis vordert, moet het bestaan daarvan bewijzen (hoofdbewijs). Omgekeerd moet hij die beweert bevrijd te zijn, het bewijs leveren van de betaling of van het feit dat het teniet gaan van zijn verbintenis heeft teweeggebracht (tegenbewijs).”*

Deze bepaling uit het burgerlijk wetboek is volledig in harmonie met de grondwettelijke basisbeginselen vervat in de voornoemde artikelen 170 en 172 van de Grondwet. Immers, conform het legaliteitsbeginsel, zal de administratie het bewijs moeten leveren van een wet die haar toelaat de belasting te heffen en uiteraard van

het belastbare feit. De administratie kan zich alleszins niet afschermen achter het vermoeden van wettelijkheid, ook wel “*privilège du préalable*” genoemd in vakjargon. Voormeld privilege geeft de administratie zonder twijfel het recht om haar beslissing te doen uitvoeren zolang deze niet wordt betwist, en zelfs wanneer zij wel wordt betwist, maar hieruit mag niet worden afgeleid dat de administratie het bewijs zou hebben geleverd van de feiten waarop zij steunt. M.a.w., ondanks het *privilège du préalable* en de onmiddellijk uitvoerende kracht, kan er geen sprake zijn van een omkering van bewijslast in het voordeel van de administratie (M.A. FLAMME, *Droit administratif*, t. I, Bruylant, 1989, p. 10).

Niettegenstaande het feit dat de belastingplichtige (in haast alle fiscale takken) als eiser zal kwalificeren, hoort het derhalve aan de administratie om het bewijs te leveren van de feiten waarop haar rechtshandeling steunt, aangezien het de administratie is die ten gronde de uitvoering van de rechtshandeling vraagt. Het fiscale geschil is en blijft immers op de eerste plaats een geschil tussen een partij die beweert een schuldeiser te zijn en een andere partij die ontkent een schuldenaar te zijn. Het feit dat de betrokken schuld een belastingschuld is, is slechts bijkomstig aan deze essentiële vaststelling. Uit de eenheid van het recht en in het bijzonder uit het ontbreken van de vaststelling van het principe van de autonomie van het fiscaal recht, tenzij in enkele disparate en afwijkende bepalingen, volgt dat dit geschil in de eerste plaats beheerst wordt door de regels van het gemeen recht, die de grondslag van ons rechtssysteem vormen. Deze aanpak van het bewijsprobleem is logisch en rechtvaardig: er is geen enkele reden waarom het meer of minder gemakkelijk zou moeten zijn om het bewijs te leveren van een schuld wanneer de schuldeiser de Staat is en deze schuld een fiscale schuld is.

De loutere betwisting van de rechtshandeling door de belastingplichtige heeft tot gevolg dat die handeling, die tot op dat ogenblik genoot van het vermoeden van wettigheid, geacht wordt onwettig te zijn. Het is dan aan de administratie om het vermoeden van onwettigheid te weerleggen.

De belastingplichtige daarentegen zal conform het gelijkheidsbeginsel, het bewijs moeten leveren dat hij de belasting niet verschuldigd is of dat hij onder een vrijstellings- of verminderingsbepaling valt.

Het kan niet genoeg worden benadrukt hoe de fiscale grondwettelijke basisbeginselen perfect in harmonie staan tot de principes vervat in het Burgerlijk wetboek. Meer nog, zelfs de zo vaak gebruikte (en misbruikte) spreuken zoals “*In dubio contra fiscum*” kaderen volkomen in wat hierboven wordt gesteld.

Inderdaad, wanneer de belastingplichtige zich wenst te beroepen op een vrijstelling of vermindering van belasting, zal hij zich moeten kunnen steunen op een (duidelijke) wettekst.

Zo vormt art. 1315, tweede lid B.W. het verlengstuk van art. 172 van de Grondwet. M.a.w., als de belastingplichtige er niet in slaagt zijn recht op een vrijstelling of vermindering te bewijzen, geniet de fiscus het voordeel van de twijfel, en zal de fiscus de vrijstelling/vermindering kunnen verwerpen.

Anderzijds zal bij gebreke aan een (duidelijke) wettekst om tot taxatie over te gaan niet voldaan zijn aan de grondwettelijke eis van art. 170 van de Grondwet en evenmin aan het bepaalde in art. 1315 B.W. en kan de fiscus niet taxeren.

In het kader van het bewijs is naast artikel 1315 B.W. ook artikel 870 Ger.W., dat een bredere draagwijdte heeft, van belang. Artikel 870 Ger.W. bepaalt immers dat “iedere partij het bewijs moet leveren van de feiten die zij aanvoert”. Hoewel beide wetsartikelen in dezelfde lijn liggen (iedere partij moet het bewijs leveren van hetgeen ze beweert), is er tussen beiden een belangrijk tekstueel verschil: in artikel 870 Ger.W. wordt immers uitdrukkelijk het begrip “aanvoeren” gebruikt, waardoor onmiddellijk de vraag naar de aanvoeringslast aan de orde is. Pas wanneer er daarna een betwisting ontstaat over de door de partijen aangevoerde feiten, moet de vraag naar de bewijslast worden gesteld. Bijgevolg zal de vraag naar de bewijslast enkel rijzen wanneer geen van beide partijen het door haar aangevoerde feit bewijst. Wie draagt dan het risico wanneer de aangevoerde feiten niet bewezen zijn? Op basis van art. 870 Ger. W. kan hierop geen antwoord worden gegeven. Dat is natuurlijk ook niet de draagwijdte van artikel 870 Ger. W. Dit artikel wil integendeel bevestigen dat ‘een toestand die bestaat of in de loop van het geding verworven is, bewezen wordt geacht en dat hij die hem wil aantasten, zijn beweringen moet bewijzen’ (C. VAN REEPHINGEN, ‘Verslag inzake de gerechtelijke hervorming’, *B.S.* 1964, p. 329 met verwijzing naar H. DE PAGE, *Traité*, III, nr. 726).

4. Bij wie berust nu de bewijslast?

Eerst en vooral zijn de regels betreffende de bewijslast uit artikel 1315 B.W. en 870 Ger. W. strikte regels: zij zijn zeker niet louter richtlijnen voor de rechter, maar regels die bepalen welke partij de bewijslast moet dragen en die dus bepalen welke vordering afgewezen zal worden wanneer die partij er niet in slaagt om het vereiste bewijs aan te brengen.

In dat opzicht moet de eiser, zijnde de partij die op grond van een wettelijke bepaling zijn recht doet gelden, de bewijslast dragen, ongeacht zijn situatie.

Wanneer een partij zich op een andere wettelijke bepaling moet beroepen om haar rechten te doen gelden, wordt die partij eiser op exceptie.

De partij die de bewijslast draagt, moet het bewijs leveren van alle elementen die aan de basis van haar recht liggen. Hierop bestaan geen uitzonderingen, tenzij de andere partij dat recht erkent.

Inzake die bewijslast wordt geen rekening gehouden met het feit dat de ene partij het bewijs gemakkelijker kan leveren dan de andere partij.

Voor elk van de rechtscreërende bestanddelen moeten de regels van het bewijs strikt worden toegepast. Het is niet toegelaten de bewijslast te verschuiven: de feiten die de rechtscreërende bestanddelen van het recht vormen, moeten bewezen worden. Het bewijs van naburige feiten volstaat niet.

Het bewijs moet ook geen betrekking hebben op de loutere waarschijnlijkheid van wat aangevoerd wordt, maar op de feiten die de rechtscreërende bestanddelen vormen zelf.

Hierbij doet het weinig ter zake dat het bewijs door één van de partijen onmogelijk of moeilijk kan worden geleverd: van zodra zij het bewijs niet kan leveren van de feiten waarvoor de bewijslast op haar rust, moet haar vordering of tegenvordering afgewezen worden.

Deze regels moeten in het fiscaal recht ook op deze manier worden toegepast, tenzij de wet hiervoor uitdrukkelijk een uitzondering voorziet. Het Hof van Cassatie heeft al meermaals gesteld dat de burgerrechtelijke beginselen in het fiscaal recht van toepassing zijn zolang er niet van wordt afgeweken; dat ze toepassing vinden inzake de registratierechten, zelfs indien de registratie op een burgerrechtelijk fictie steunt (Cass. 9 juli 1931, *Pas.* 1931, I, p. 218).

Het loutere feit dat de fiscus in de zaak betrokken is, laat dus niet toe af te wijken van de regels inzake de bewijslast, die bijgevolg in alle rechtstakken toepasselijk zijn.

5. Specifieke fiscale bepalingen

Specifieke bewijsregels kunnen worden teruggevonden in de verschillende fiscale wetboeken. Deze dienen samen met de gemeenrechtelijke bewijsregels (zie hiervoor) te worden toegepast.

Wetboek inkomstenbelastingen: In het Wetboek Inkomstenbelastingen kan men het gros van de bewijsregels terugvinden in de artikelen 339 ev. W.I.B. 1992. Opmerkelijk is dat de uitdrukkelijke verwijzing door het fiscaal recht, meer bepaald artikel 340 W.I.B. 1992, naar de bewijsmiddelen van gemeen recht, eigenaardig genoeg beperkt blijft tot de bewijsmiddelen waarover de administratie beschikt.

Artikel 339 vat in een eerste lid aan met te stellen dat de aangifte wordt onderzocht en de aanslag gevestigd door de administratie, die als grondslag neemt de aangegeven inkomsten en andere gegevens, tenzij zij die onjuist vindt. "Onjuist vinden" is wat ongelukkig uitgedrukt; het is evident dat de administratie moet aantonen op welke vlakken de aangifte (als er een was) onjuist is. De wil van de wetgever om de bewijslast bij de administratie te leggen, kan duidelijk teruggevonden worden in de voorbereidende werken van de Wet van 29 oktober 1919, waarin het systeem van de globale aangifte van inkomsten voor het eerst werd ingevoerd (J.

WILMART, Overwegingen in verband met de ontleding en de verschuiving van het bewijs in het fiscaal recht, Bull. Bel., 1961, p. 1322).

Het is echter niet correct om hieruit af te leiden dat de aangifte een vermoeden van juistheid geniet. Inzake beroepsverliezen en beroepskosten moet de belastingplichtige het bewijs leveren van de werkelijkheid en het bedrag hiervan. Bijgevolg is het onjuist te stellen dat de hele aangifte van een vermoeden van juistheid geniet.

Hoogstens kan men beweren dat het vermoeden van juistheid van de aangifte betrekking heeft op de aangegeven inkomsten en niet op de aftrekbare kosten en verliezen (Luik 2 december 1998, F.J.F. nr. 99/15, p. 34).

Ook artikel 340 W.I.B. 1992 bepaalt in niet mis te verstane bewoordingen dat “ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van de belastingschuld, de administratie alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen kan aanvoeren met uitzondering van de eed”. Hoewel voormeld artikel 340 het heeft over de bewijslevering, vooronderstelt dit wel dat de bewijslast dan ook normaal gezien op de administratie rust (zie in dit verband ook Cass. 25 januari 1993, F.J.F. 95/134, waarin werd bevestigd dat de administratie het bewijs moet leveren van alle niet-aangegeven inkomsten wanneer de belastingplichtige binnen de wettelijke termijn zijn aangifte heeft ingediend).

De betekenis van de beginselen uit de artt. 339 en 340 W.I.B. 1992 is niet meer dan de bevestiging van de toepassing in het fiscaal recht van het adagium ‘*actori incumbit probatio*’, zoals dat in de artt. 1315 B.W. en 870 Ger. W. bekrachtigd wordt.

Op grond van dit beginsel moet de administratie normalerwijze de verschuldigdheid van de gevorderde belasting aantonen. Net zoals iedere partij het bewijs moet leveren van de feiten die zij aanvoert (art. 870 Ger. W.), moet de administratie dus het bewijs leveren van het bestaan van de inkomsten wanneer zij aanvoert dat de belastingplichtige inkomsten heeft behaald. Als de inkomsten reeds in de belastingaangifte opgenomen waren, vormt de aangifte het bewijs. Wanneer dat niet het geval is, zal de fiscus het bewijs moeten leveren. Wanneer de belastingplichtige daarentegen aanvoert dat hij recht heeft op een belastingaftrek, zal hij het bewijs moeten leveren van de kosten die hij wil aftrekken, zonder dat hij zich kan beroepen op het zogenaamde vermoeden van de juistheid van de aangifte.

Hiermee is voldoende aangetoond dat er in werkelijkheid geen vermoeden van juistheid aan de aangifte kleeft. De aangifte – en meer bepaald de elementen die erin vermeld staan in het voordeel van de belastingplichtige – wordt niet geacht juist te zijn.

Dat vermoeden heeft trouwens geen enkel nut. De belastingplichtige draagt de bewijslast niet en is geenzins gehouden zich te beroepen op een –zelfs wettelijk- vermoeden om zijn beweringen te ondersteunen. Voor hem is het bijgevolg niet nodig dat zijn aangifte wordt vermoed juist te zijn: vermits hij de inkomsten niet moet bewijzen, is het overbodig dat de door hem aangegeven inkomsten geacht worden juist te zijn. Vermits de belastingplichtige de bewijslast niet draagt, moet hij niet eens beroep doen op een onbestaand vermoeden van juistheid van de aangifte.

Over de bewijsmiddelen van de belastingplichtige wordt in het Wetboek inkomstenbelastingen niets gezegd.

In verwijzing naar wat hoger werd gesteld, kunnen wij poneren dat het gemeen recht het bewijsmiddelenarsenaal biedt waarover ook de belastingplichtige kan beschikken.

De uitdrukkelijke uitsluiting van de eed als bewijsmiddel vergt weinig of geen commentaar.

Indirecte belastingen, zoals BTW, successierechten, registratierechten:

Specifieke bewijsregels zijn (o.m.) voorzien in artikel 59 BTW-wetboek, artikel 105 W.Succ. en artikel 185 W.Reg. Daarnaast omvatten deze wetboeken nog een heel aantal her en der verspreide regels, die eveneens onder de noemer bewijsregels ressorteren.

Inzake BTW is er geen enkele bepaling die de bewijslast uitdrukkelijk regelt. Toch wordt het algemeen beginsel vervat in artikel 870 Gerechtelijk Wetboek op weliswaar impliciete wijze bevestigd door artikel 59, §1 W.B.T.W.: “... de feiten die de verschuldigheid van de belasting of van een geldboete aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen, (kunnen) door de administratie (...) worden bewezen volgens de regelen en door alle middelen van het gemene recht, getuigenissen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed en daarenboven de processen-verbaal van de ambtenaren van het Ministerie van Financiën”. Het gaat om een met artikel 340 W.I.B. 1992 vergelijkbare bepaling, waarin eveneens bepaald wordt hoe de administratie het bewijs kan leveren, waaruit dan kan worden afgeleid dat het de administratie is die de bewijslast heeft. Eenzelfde redenering kan worden gemaakt bij de lezing van artikel 185 W.Reg. en artikel 105 W.Succ.: wanneer de administratie de betaling van een belasting wil vorderen en zij dus verplicht is beroep te doen op de wettelijke bepalingen die de belasting opleggen, dan moet zij bepaalde feiten aanvoeren en bewijzen.

Merk op dat artikel 59 BTW-wetboek een bijzonder bewijskracht toekent aan processen-verbaal. In lid 2 staat te lezen dat processen-verbaal bewijs opleveren zolang het tegendeel niet bewezen is. Het verdient aanbeveling dergelijk tegenbewijs spoedig na ontvangst van het proces-verbaal te leveren, wil men als belastingplichtige zijn volledige geloofwaardigheid behouden. Sinds kort staat een soortgelijke bepaling in artikel 340 WIB.

Wanneer de belastingplichtige de terugbetaling van een belasting vordert of wanneer hij wil genieten van een belastingvermindering, het verlaagd tarief, een fiscale incentive of aftrekpost, of van een vrijstelling die in het wetboek is voorzien, dan rusten de aanvoeringslast en de bewijslast van de betrokken feiten bij de belastingplichtige.

Besluit: Op de concrete vraag wie nu wat moet bewijzen, kan in fiscale materies geen eenduidig antwoord worden gegeven. Men zal de (structuur van de) concrete wettekst moeten analyseren, zodoende dat men kan nagaan wie op welk ogenblik een welbepaald bewijs moet leveren. Een mooi voorbeeld van wisselwerking, kan worden gevonden in artikel 215 W.I.B. 1992, dat het heeft over de tarieven in de Vennootschapsbelasting.

Het algemene tarief wordt bepaald op 33 % (plus ACB = 33,99%)(art. 215, lid 1 W.I.B. 1992).

De belastingplichtige-vennootschap kan evenwel genieten van een verlaagd tarief, maar dan moet zij aantonen dat haar belastbaar inkomen niet meer bedraagt dan 322.500 euro (art. 215, lid 2).

Maar de fiscus kan het verlaagde tarief ontzeggen indien een of meer van de voorwaarden van artikel 215, lid 3 is vervuld. Zo zal de fiscus het verlaagde tarief kunnen weigeren indien de fiscus aantoonde dat een dividenduitkering werd uitgekeerd die hoger is dan 13 % van het gestorte kapitaal (cf. artikel 215, lid 3, 3°) of wanneer de fiscus kan bewijzen dat het gaat om een vennootschap waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen (cf. artikel 215, lid 3, 2°). Maar hoe moet/kan de fiscus dergelijk bewijs leveren als er elk jaar maar twee van de duizend aandelen naar de algemene vergadering gaan? Of mag de fiscus dan vereisen dat de belastingplichtige aantoonde dat minstens de helft van de aandelen in handen van natuurlijke personen is? Of wordt daardoor de bewijslast ten onrechte omgekeerd?

6. Het geschrift

Het schriftelijk bewijs wordt in het B.W. behandeld in de art. 1317 tot 1340. Traditioneel wordt het geschrift beschouwd als het zekerste bewijs, als het meest waardevolle.

Mutatis mutandis kunnen ook hier de bepalingen die betrekking hebben op de bewijsregeling inzake verbintenissen worden getransponeerd naar het fiscaal recht.

Overigens niet alleen de echte overeenkomsten worden beschouwd als geschriften, ook andere akten of stukken kunnen bewijskrachtige geschriften uitmaken. Wij denken hier aan aangiften, balansen, boekhoudingen, ...

Het weze nu reeds benadrukt dat in principe de bewijskracht van een onderhandse akte evenwaardig is aan de bewijskracht van een authentieke akte behoudens de in de wet voorziene uitzonderingen.

Het is evident dat met de voorlegging van een geschrift de bewijsvoering niet ten einde is. Het geschrift zal door de tegenpartij kunnen worden weerlegd, kunnen worden betwist. Zo zal een fiche 281.10 die is opgemaakt door de werkgever, slechts voor de werknemer een te verifiëren stuk uitmaken. Het is immers een stuk dat uitgaat van een derde. Het heeft wel een zekere bewijswaarde, maar zeker geen absolute.

Slechts in de mate dat het geschrift tussen de ondertekenende partijen of in hoofde van de eenzijdige opsteller ervan oprecht en geloofwaardig is, zal het ook die oprechtheid, die geloofwaardigheid, m.a.w. de bewijskracht kunnen behouden ten overstaan van derden.

Derden kunnen inderdaad het geschrift betwisten zowel inzake zijn morele als inzake zijn materiële inhoud.

De morele inhoud van het geschrift betwisten, betekent de oprechtheid ervan betwisten en simulatie of veinzing inroepen (zie ook reeds afdeling 2). Hierbij zal het algemeen rechtsbeginsel "Fraus omnia corrumpit" (zie ook reeds afdeling 5) kunnen worden gehanteerd om het geschrift als onbestaande uit de debatten te weren.

Het materieel element van het geschrift dat kan betwist worden, heeft betrekking bijvoorbeeld op de handtekening of op het feit dat een geschrift niet gehandtekend is, niet identificeerbaar is (aantekeningen op documenten die geen melding van oorsprong bevatten).

7. De getuigenis

Het getuigenverhoor is en blijft tot op vandaag bijzonder schaars in het fiscaal recht. Toch voorziet het W.I.B. 1992 uitdrukkelijk in de mogelijkheid om over te gaan tot een getuigenverhoor, meer bepaald in de artikelen 322 ev.

Wanneer een getuigenis wordt afgelegd, zal die getuigenis enkel als bewijselement kunnen worden weerhouden indien de getuige zaken verklaart die hij zelf heeft gezien en/of gehoord.

Getuigenissen "van horen zeggen" zijn geen getuigenissen in de juridische betekenis van het woord; dergelijke verklaringen stemmen eerder overeen met het begrip algemene bekendheid.

Bijzonder relevant voor de praktijk is de vraag of een getuige moet getuigen dan wel mag weigeren te getuigen.

Indien de persoon die wordt opgeroepen om te getuigen gebonden is door een beroepsgeheim (Gerechtelijk Wetboek art. 929), is de zaak wettelijk geregeld. Bij ontstentenis van beroepsgeheim, zal een confidentialiteitsverplichting of zwijgplicht onvoldoende zijn om te weigeren de getuigenis af te leggen.

8. De bekentenis

De bekentenis wordt geregeld door de artikelen 1354 e.v. B.W.

Essentieel voor het goede begrip is dat de bekentenis als bewijsinstrument de wil impliceert in hoofde van diegene die bekent, om aan de tegenpartij een bewijs te leveren.

Bij de bekentenis is er dus een intentioneel element dat van wezenlijk belang is. Alleen indien diegene die de bekentenis heeft afgelegd de bedoeling had door zijn verklaring aan de tegenpartij een bewijs te geven tegen zichzelf, zal er sprake kunnen zijn van een bewijs door bekentenis (Cass. 23 april 1971, *Pas.* 1971, 755).

Het weze nu reeds aangestipt dat in deze zin noch een aangifte, noch een boekhouding, noch een jaarrekening bekentenissen zijn.

Akkoorden tussen de administratie en de belastingplichtige afgesloten bij controlewerkzaamheden zijn evenmin bekentenissen (Cass. 2 december 1976, *Pas.* 1977, 378).

Het Burgerlijk wetboek maakt een onderscheid tussen buitengerechtelijke bekentenissen en gerechtelijke bekentenissen. Dit onderscheid is voornamelijk van belang met betrekking tot de vraag of op een afgelegde bekentenis kan worden teruggekomen.

In fiscalibus kunnen we de gerechtelijke bekentenis niet in de taxatie- en bezwaarfase aangezien de fiscale ambtenaren steeds als uitvoerende macht optreden (en dus niet als gerechtelijke macht).

De gerechtelijke bekentenis is definitief. Zij kan niet herroepen worden tenzij diegene die de bekentenis heeft afgelegd nadien een dwaling omtrent de feiten kan bewijzen.

Over het al dan niet definitieve karakter van buitengerechtelijke bekentenissen, met andere woorden bekentenissen tijdens controlewerkzaamheden afgelegd, kan geen algemene regel worden aangehouden. Hierbij zal van dossier tot dossier moeten worden nagegaan of de bekentenis van dien aard is dat zij als definitief kan worden beschouwd. Hierbij zal de precisie van de bekentenis, zal de omschrijving van de feiten, zullen de omstandigheden waarin de bekentenis werd afgelegd (afgedwongen) van doorslaggevende aard zijn en aan de soevereine beoordeling van de feitenrechter dienen te worden onderworpen.

Een bijzonder moeilijk probleem voor de praktijk wordt gesteld door de vraag of een bekentenis afgelegd door een belastingplichtige kan worden ingeroepen tegen andere belastingplichtigen.

Een toepassing van deze problematiek vinden wij relatief vaak in de praktijk wanneer bij overdrachten van onroerende goederen door de ontvangers van registratierechten berichten van tekortschattingen worden verzonden.

Deze berichten worden verzonden naar de koper en meer dan eens blijkt uit de negotiaties tussen de ontvanger en de koper dat de koper geneigd is om te "bekennen" dat een hogere waarde dient te worden weerhouden dan de in de akte aangeduide prijs, om te ontsnappen aan hogere boetes. Dit betekent voor de verkoper desgevallend een aanslag in de personenbelasting over de verwezenlijkte meerwaarden. De vraag kan worden gesteld in hoeverre de "bekentenis" van de koper zonder meer kan worden gehanteerd als bewijs van de verwezenlijkte meerwaarde in hoofde van de verkoper.

Tenslotte dient de aandacht te worden gevestigd op het feit dat de mandataris van de belastingplichtige onmogelijk bekentenissen kan afleggen voor rekening van de belastingplichtige tenzij hij daartoe specifiek gemandateerd werd (art. 1988 B.W.).

Een algemeen mandaat om de belastingplichtige te vertegenwoordigen voor de belastingadministratie impliceert dus duidelijk geen bevoegdheid tot het afleggen van bekentenissen.

In een noot onder een arrest van 3 juli 1956, bemerkte procureur-generaal Hayoit de Termicourt aldus dat de 'uitdrukking bekentenis onjuist is als men daaraan de betekenis geeft van een bekentenis die een volledig bewijs oplevert tegen hem die de bekentenis heeft gedaan'.

Artikel 1356 B.W. is niet van toepassing in materies die de openbare orde raken of, beter gezegd, wanneer de bekentenis betrekking heeft op een recht waaraan niet kan worden verzaakt omdat dat recht gegrond is op bepalingen die de openbare orde raken (noot onder Cass. 3 juli 1956, *Pas.* 1956, p. 1236).

Deze opvatting strookt met de leer van DE PAGE, volgens dewelke de bekentenis in het algemeen niet toegelaten is voor zaken waarover men op grond van de wet niet mag beschikken of die niet het voorwerp mogen uitmaken van een dading (H. DE PAGE, T. III, nr. 1016).

Deze regel wordt uitdrukkelijk bevestigd in een arrest van het Hof van Cassatie van 2 december 1976: 'de belastingplichtige, die tijdens het onderzoek van zijn bezwaarschrift, akkoord gaat met het bedrag dat de administratie wil belasten, doet geen bekentenis in de zin van de artikelen 1354 tot 1356 van het B.W.' (Cass. 2 december 1976, *Arr. Cass.* 1977, I, p. 383).

Hoewel dit arrest betrekking had op een akkoord van de belastingplichtige dat tijdens de behandeling van zijn bezwaarschrift gesloten werd, impliceert het dat geen enkele erkenning van de belastingplichtige, op welk moment dan ook als een bekentenis mag worden omschreven in de betekenis van de bovenvermelde artikelen van het B.W. Dit volgt uit het openbare orde-karakter van het fiscaal recht en uit het feit dat de belastingplichtige niet

met een bekentenis kan afzien van zijn recht om overeenkomstig de wet te worden belast, zoals gewaarborgd in artikel 170 van de Grondwet.

De belastingplichtige kan natuurlijk wel een feit erkennen. Dit kan dan echter niet beschouwd worden als een bekentenis in de zin van het B.W., het is een loutere erkenning. Het is met andere woorden slechts een bekend feit dat als grondslag van een vermoeden van de administratie kan dienen. Dat vermoeden heeft vanzelfsprekend een grotere geloofwaardigheid, aangezien de verklaring van de belastingplichtige zelf uitgaat.

Misschien veiligheidshalve elke briefwisseling met de fiscus aanvangen of beëindigen met de woorden “onder alle voorbehoud en zonder enige nadelige bekentenis”?

9. Het vermoeden

Het vermoeden of de vermoedens vormen ongetwijfeld de meest frequent aangewende bewijsmiddelen in het fiscaal recht. Het vermoeden is geregeld in de artikelen 1349 tot 1353 B.W. Gezien het belang van vermoedens in de rechtspraak, worden hieronder de artikelen weergegeven.

Artikel 1349: *Vermoedens zijn gevolgtrekkingen die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit.*

Artikel 1350: *Een wettelijk vermoeden is het vermoeden dat door een bijzondere wetsbepaling met zekere handelingen of met zekere feiten verbonden is ;*

zodanig zijn :

1° *De handelingen die de wet nietig verklaart, omdat zij uit hun aard zelf vermoed worden te zijn verricht om wetsbepalingen te ontduiken ;*

2° *De gevallen waarin de wet de eigendom of de bevrijding van schuld uit zekere bepaalde omstandigheden afleidt ;*

3° *Het gezag dat de wet aan het rechterlijk gewijsde toekent ;*

4° *De kracht die de wet aan de bekentenis of aan de eed van partijen toekent.*

Artikel 1352: *Het wettelijk vermoeden ontslaat degene in wiens voordeel het bestaat, van ieder bewijs.*

Geen bewijs wordt tegen het wettelijk vermoeden toegelaten, wanneer de wet, op grond van dit vermoeden, bepaalde handelingen nietig verklaart of de rechtsvordering ontzegt, tenzij de wet het tegenbewijs heeft vrijgelaten, en onverminderd hetgeen omtrent de gerechtelijke eed en de gerechtelijke bekentenis zal worden bepaald.

Artikel 1353: *Vermoedens die niet bij de wet zijn ingesteld, worden overgelaten aan het oordeel en aan het beleid van de rechter, die geen andere dan gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende vermoedens zal aannemen, en zulks alleen in de gevallen waarin de wet het bewijs door getuigen toelaat, behalve wanneer tegen een handeling uit hoofde van arglist of bedrog wordt opgekomen.*

De wet onderscheidt derhalve twee soorten vermoedens.

Een eerste soort zijn de vermoedens van de mens of feitelijke vermoedens waarbij, vertrekkend van een vast en zeker feit A door logische redenering kan geconcludeerd worden tot het vast en zeker zijn van een feit B dat tot dan nog niet voor bewezen kon worden gehouden. Men denke hierbij aan het lesvoorbeeld van de Brugse koetsier die maar de helft van zijn ritjes in zijn boekhouding opnam. Essentieel hierbij is dat het bewijs door vermoedens steunt op logische, deductieve redeneringen waarvan de major (het vertrekpunt) een vast, zeker en onbetwistbaar feit is. Feitelijke vermoedens hebben dus totaal niets te maken met indrukken, persoonlijke overtuigingen, aanvoelen, feeling, intuïtie, ...

Wanneer de fiscus een persoon langs een deur een kamer ziet binnenwandelen, dan is er een feitelijk vermoeden dat deze persoon zich in deze kamer bevindt. Uit het feit dat deze persoon echter niet langs dezelfde deur naar buitenkomt, mag niet afgeleid worden dat hij zich nog steeds in de kamer bevindt. Hij kan immers langs een andere, niet bekende deur naar buiten gegaan zijn. Dit is bijgevolg geen vast en zeker feit waaruit een vermoeden mag afgeleid worden.

Bij de vermoedens die ingesteld zijn door de wet, de wettelijke vermoedens, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen wettelijke vermoedens die geen tegenbewijs dulden en wettelijke vermoedens waartegen wel een tegenbewijs is toegelaten. Een schoolvoorbeeld van een wettelijk vermoeden in de fiscaliteit kan gevonden worden in artikel 341 W.I.B. 1992, dat de fiscus de mogelijkheid geeft om een belastingplichtige indiciair te belasten, wanneer uit zijn leefomstandigheden en uitgavenpatroon *“een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten”*.

De onweerlegbare wettelijke vermoedens zijn de vermoedens juris et de jure.

De weerlegbare wettelijke vermoedens zijn de vermoedens juris tantum. Het wettelijk vermoeden vervat in artikel 341 (tekenen en indiciën) is een weerlegbaar vermoeden.

Bij wettelijke vermoedens is het de wet zelf die de redenering maakt en verplicht voorschrijft.

De vermoedens juris tantum kunnen worden weerlegd. Dit tegenbewijs mag op alle mogelijke manieren worden geleverd met uitsluiting van de eed. Zo is het mogelijk een wettelijk vermoeden juris tantum te weerleggen door een feitelijk vermoeden.

De vermoedens juris et de jure zijn onweerlegbaar in die zin dat wanneer de major en de minor in de wet vervat, zich voordoen, de conclusio zich opdringt. Het blijft echter mogelijk om de major (het vertrekpunt van het wettelijk vermoeden) te weerleggen indien die major niet vast en zeker zou zijn.