

2012•2013

FACULTEIT RECHTEN

master in de rechten: rechtsbedeling

Masterproef

Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?

Promotor :
Prof. dr. Ken ANDRIES

Alissa Aina

*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de rechten ,
afstudeerrichting rechtsbedeling*

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



Universiteit Hasselt | Campus Hasselt | Martelarenlaan 42 | BE-3500 Hasselt
Universiteit Hasselt | Campus Diepenbeek | Agoralaan Gebouw D | BE-3590 Diepenbeek



Maastricht University

2012•2013

FACULTEIT RECHTEN

master in de rechten: rechtsbedeling

Masterproef

Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?

Promotor :
Prof. dr. Ken ANDRIES

Alissa Aina

*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de rechten ,
afstudeerrichting rechtsbedeling*

SAMENVATTING

Deze eindverhandeling handelt over het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving. De centrale onderzoeksvraag die hier gesteld wordt is: *Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?*

Na de uiteenzetting van het onderzoeksopzet, onderzoeksvragen en onderzoeksmethoden wordt dieper ingegaan op het grondwettelijke en administratiefrechtelijke kader. Hierbij worden de belangrijkste beginselen besproken die invloed hebben op de onderhandelingen in het fiscaal recht: het legaliteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel. Na het schetsen van het onderhandelingskader wordt onderzocht hoe de belastingplichtige preventief kan onderhandelen met de fiscus. Hierbij wordt het systeem van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken besproken. Er wordt vooral ingegaan op de waarde van een akkoord in de *prefiling* meeting fase en de gevolgen voor de fiscale ruling zelf. Ook wordt er een rechtsvergelijking gemaakt met de Nederlandse fiscale ruling. Vervolgens wordt de regeling inzake forfaitaire grondslag van aanslag en forfait inzake BTW besproken. Ook hier komen de onderhandelingsmogelijkheden aan bod. Als laatste worden er nog individuele en collectieve akkoorden inzake beroepskosten besproken. Als afsluiter van de preventieve onderhandelingen wordt gekeken naar de gevolgen van een fiscaal akkoord bij de rechter. Na de uiteenzetting van preventieve onderhandelingen komt het deel: curatief onderhandelen en bemiddelen met de fiscus. Hier wordt een fiscale 'dading' besproken en vergeleken met de Nederlandse vaststellingsovereenkomst. Vervolgens wordt het belang van de fiscale bemiddelingsdienst en de fiscale ombudsman behandeld bij het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus. In het laatste hoofdstuk wordt een kritisch en analytisch besluit gegeven en het antwoordt op de uiteindelijke onderzoeksvraag.

DANKWOORD

Deze masterscriptie staat in het teken van het behalen van het diploma Master in de Rechten. Een studie waar ik ontzettend veel geleerd heb en geen moment aan getwijfeld heb.

In dit voorwoord wil ik graag een aantal mensen bedanken.

In de eerste plaats wil ik mijn dank betuigen aan mijn promotor Prof. Ken Andries die mij op een efficiënte en correcte manier begeleid heeft.

Een bijzonder dank gaat uit naar Dr. Henri Vandebergh voor zijn expertise en kritische bemerkingen.

Ten slotte wil ik de heer Calixte Wouters bedanken voor zijn steun om deze studie aan te kunnen vatten en mij gedurende vijf jaar te helpen.

INHOUDSOPGAVE

A. INLEIDING.....	5
B. OPBOUW VAN HET ONDERZOEK.....	11
Hoofdstuk 1 (Grond)wettelijke kader voor de onderhandelingen.....	13
Afdeling 1 Inleiding.....	13
Afdeling 2 Het legaliteitsbeginsel.....	14
§1 Beschrijving.....	14
§2 Invloed op de onderhandelingen.....	15
Afdeling 3 Het gelijkheidsbeginsel.....	16
§1 Beschrijving.....	16
§2 Invloed op de onderhandelingen.....	17
Hoofdstuk 2 Administratiefrechtelijke kader voor de onderhandelingen.....	19
Afdeling 1 Inleiding.....	19
Afdeling 2 Rechtszekerheidsbeginsel.....	20
§1 Beschrijving.....	20
Afdeling 3 Het vertrouwensbeginsel	23
§1 Beschrijving.....	23
§2 Invloed op de onderhandelingen.....	25
§3 Opmerkingen	25
Afdeling 4 Conclusie.....	26
Hoofdstuk 3 Preventief onderhandelen met de fiscus	27
Afdeling 1 Inleiding.....	27
Afdeling 2 Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.....	29
§1 Inleiding	29
§2 Wettelijke basis.....	29
§3 Toepassingsgebied.....	29
§4 Onderhandelingsmogelijkheden	30
§5 Een onderhandeld akkoord als voorloper van een ruling.....	31
§6 Evaluatie	32
§7 Fiscale ruling in Nederland.....	33
Afdeling 3 Overleg inzake de forfaitaire grondslag van aanslag.....	35
3.1 Forfaitaire grondslag van aanslag inzake inkomstenbelastingen.....	35
§1 Wettelijke basis	35
§2 Toepassingsgebied.....	36
§3 Een onderhandeld akkoord over het forfait.....	38
§4 Gevolgen van het forfait:	39
§5 Evaluatie	41

3.2 Forfait inzake BTW.....	41
Afdeling 4 Individuele en collectieve akkoorden inzake beroepskosten	43
§1 Inleiding.....	43
§2 Wettelijke basis	43
§3 Toepassingsgebied.....	43
§4 Een onderhandeld akkoord over de beroepskosten	44
§5 Evaluatie.....	44
Afdeling 5 Gevolgen van een fiscaal akkoord bij de rechter.....	45
Hoofdstuk 4 Curatief onderhandelen en bemiddelen	49
Afdeling 1 Inleiding.....	49
Afdeling 2 Dading met de Minister van Financiën.....	49
§1 Beschrijving.....	49
§2 Wettelijke basis.....	49
§3 Toepassingsgebied.....	50
§4 Een fiscaal akkoord in de vorm van een dading.....	53
§5 Evaluatie.....	54
§6 Vergelijking met Nederlands fiscaal compromis.....	55
Afdeling 3 Onderhandelen met de fiscus met behulp van bemiddeling.....	60
§1 Beschrijving.....	60
§2 Wettelijke basis.....	61
§3 Toepassingsgebied.....	62
§4 Een onderhandeld akkoord in de vorm van een bemiddelingsverslag.....	63
§5 Resultaten van de tussenkomst van de fiscale Bemiddelingsdienst.....	64
§6 Evaluatie.....	65
Afdeling 4 Klachten bij de federale ombudsman	67
§1 Inleiding	67
§2 Toepassingsgebied.....	67
Afdeling 3 Resultaten van de tussenkomst van de ombudsman.....	69
Afdeling 4 Evaluatie.....	70
Hoofdstuk 5 Besluit.....	73
BIBLIOGRAFIE	75
Geconsulteerde Belgische wetgeving.....	75
Geconsulteerde Nederlandse wetgeving.....	76
Geconsulteerde Europese rechtsspraak.....	76
Geconsulteerde Belgische rechtsspraak.....	76
Geconsulteerde Nederlandse rechtsspraak.....	78
Geconsulteerde rechtsleer.....	78
Geconsulteerde onlinebronnen.....	82
Overige	84

A. INLEIDING

1. Het belang van de belastingen Er gaat geen dag voorbij zonder dat men geconfronteerd wordt met belastingen. Belastingen maken deel van ons dagdagelijks leven en het is onmogelijk om daar niet mee verwickeld te zijn. De belastingen hebben een ingrijpende invloed op enerzijds de werking van de Staat en anderzijds op het eigendomsrecht dat de belastingplichtige bezit. Ze hebben een beperkend en dwingend karakter waarmee de individuele vrijheid van de burger wordt getroffen. Toch zijn de belastingen in een goed werkend land onvermijdelijk. De aanwezigheid van de staat die een algemeen belang nastreeft kan hiermee worden gegarandeerd. Hierdoor kunnen zowel de rechten en goederen van de burgers beschermd worden. Alsook zou het noodzakelijk kwaad: de staat toelaten zijn specifieke staatsfuncties zoals het algemeen welzijn van de samenleving waar te maken. Hierbij kan gedacht worden aan de gezondheidszorg, werkgelegenheid, infrastructuur, onderwijs,...¹ Met andere woorden vormen de belastingen 'le *cauchemar et le rêve du citoyen*' wat betekent dat ze goed voor het publiek belang zijn en vervelend voor het private belang.² Indien de belastingplichtige aanvoelt dat deze belangen in balans zijn dan wil deze het belastingsysteem gehoorzamen. De belasting is de prijs die wij betalen voor onze grondwettelijke rechten zoals voor het recht op privé-eigendom en de grondwettelijke vrijheden, meer bepaald voor de vrijheid van ondernemen.³

2. Het belang van het onderzoek Fiscaliteit anno 2012 kent een grote evolutie door de economische crisis. Er wordt strenger opgetreden tegen fiscale fraude⁴, maar ook de rechtsbescherming van de burger groeit mee. Door de gerechtelijke achterstand, slopende procedures en niet opzettelijke fraudegedrag van de burger is de alternatieve conflictbehandeling met de fiscus een interessante optie voor de burger om zijn rechten te vrijwaren. Het kan tijdsbesparend, goedkoper en misschien ook efficiënter zijn. Omwille deze voordelen kan de belastingplichtige enerzijds bij onzekerheid van toepassing van fiscale wetgeving en anderzijds bij fiscale meningsverschillen opteren voor een dialoog met de fiscus in plaats van een gerechtelijke procedure.⁵

3. Onderhandelen bij onzekere situatie Bij de onduidelijke werkingssfeer van belastingwetten zou het nuttig kunnen zijn om in dialoog te treden met de fiscus om zijn rechten en plichten te kennen en hierover een akkoord te sluiten.⁶ Een voorbeeld van een onduidelijke toepassing van een regelgeving is artikel 54 WIB. Dit artikel gaat over de onmogelijkheid om beroepskosten af te trekken indien ze gemaakt werden voor de diensten die gepresteerd werden door een buitenlands bedrijf gelegen in een belastingparadijs. Het probleem is dat de werkingssfeer ervan niet voldoende is bepaald en zelfs het Europese Hof van Justitie heeft het moeten vaststellen.

¹ MAES, L., DE CNIJF, H., *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 3.

² BARILARI, A., *Le consentement à l'impôt*, Paris, Les Presses de Sciences Po, 2000, 126.

³ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 2.

⁴ X, *EU zet vaart achter strijd fiscale fraude*,

http://www.tijd.be/nieuws/politiek_economie_europa/EU_zet_vaart_achter_strijd_fiscale_fraude.9329415-3140.art.

⁵ Belang van het onderzoek.

⁶ Vb. Artikel 54 WIB.

Op 5 juli 2012 besliste het Hof van Justitie dat artikel 54 WIB niet voldoet aan de vereiste van rechtszekerheidsbeginsel. Het Hof oordeelde dat dit artikel een onduidelijke werkingssfeer had. Dit artikel bepaalt dat: *'Interest, in artikel 90, 11°, bedoelde vergoedingen, die worden betaald als compensatie voor deze intresten, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten, worden niet als beroepskosten aangemerkt indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden'*.⁷ Het Hof vond de zinsnede *'krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen'* en de zinsnede *'aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen'* onvoldoende duidelijk. Het arrest ging vooral over het feit dat er belemmering was van de vrijheid van dienstverrichting, omdat er onzekerheden bestonden over de vraag hoe deze regeling beschouwd kan worden. Het probleem in het Siat arrest was dus namelijk dat van rechtsonzekerheid en dus een onvoldoende voorzienbare wetgeving. Het ging om een Belgisch bedrijf dat beroepskosten wou aftrekken dat zij als vergoeding had betaald voor diensten van een Luxemburgs bedrijf. Op basis van artikel 54 WIB is het mogelijk, tenzij als de buitenlandse belastingplichtige niet onderworpen is aan een bepaalde belastingregeling of gunstigere regeling dan Belgische. Om meer rechtszekerheid te creëren is er een lijst opgesteld met belastingparadijzen, die evenwel niet limitatief was. De Belgische fiscus had geweigerd aan Belgische belastingplichtige bepaalde vergoedingen, die hij had betaald, af te trekken omdat dit buitenlands bedrijf niet onderworpen daar was een vennootschapsbelasting. Toch werd er voor diensten een gangbare marktprijs betaald. De zaak was dus bij het Hof van Justitie geëindigd met het gevolg dat België veroordeeld werd voor een onduidelijke en onvoorzienbare wetgeving.⁸

Dat is niet het enige artikel waarbij de onduidelijkheid of onzekerheid bestaat over de werkingssfeer van een regelgeving. Kenmerkend voor onbepaalde of vage termen is dat naast een categorie van objecten of feitelijke omstandigheden die met zekerheid onder – of respectievelijk niet onder - deze term zijn te brengen, een veel grotere categorie van objecten of omstandigheden bestaat ten aanzien waarvan het antwoord op de vraag of dat ze onder het toepassingsdomein vallen, voor discussie vatbaar is.⁹

⁷ Artikel 54 WIB 1992.

⁸ HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*.

⁹ WUSTENBERGHS, T., PEETERS, B., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel", *A.F.T.*, 1999, nr. 3, p. 94.

4. Onderhandelen bij fiscale meningsverschillen Daarnaast kunnen er ook meningsverschillen bestaan tussen de fiscus en de belastingplichtige. Uit de jaarlijkse rapporten van de fiscale bemiddelingsdienst kunnen wel honderden gevallen onderzocht worden waarbij de belastingplichtige niet akkoord gaat met het standpunt van de fiscale administratie.¹⁰

Een simpel voorbeeld is wanneer men in een ander land gaat wonen en werken en de fiscus de belastingplichtige als een rijksinwoner beschouwd. In *casu* ging het over een man die uit het echt was gescheiden en naar Congo was verhuisd terwijl zijn vroegere echtgenote met kinderen in België bleef wonen. De fiscus was van mening dat het om een fictieve scheiding ging en dat de man tijdelijk van het grondgebied verwijderd was. Bijgevolg werd de man als rijksinwoner getaxeerd. De bemiddelingsdienst kon beide partijen tot een akkoord verzoenen. Toch is het niet duidelijk om welk akkoord het gaat en welke juridische waarde dat heeft.¹¹

5. Probleemstelling Heden ten dage bestaat er een complexe fiscale wetgeving die tot onzekere situaties voor de belastingplichtige leidt en er ontstaan voortduren meningsverschillen met de fiscus. Een vergissing leidt al snel tot de criminalisering van de belastingplichtige waardoor men al snel in een sfeer van onrechtvaardigheid terechtkomt.¹² Zolang de belastingplichtige de wet zelf kan lezen, zonder hulp van fiscale adviseurs, zal hij liever wachten op de fiscus en met weinig geluk, veel later op de uitspraak van een rechter vooraleer hij absolute rechtszekerheid kan verkrijgen over zijn fiscale situatie. Het onderhandelen en bemiddelen kan daarentegen tot een beter resultaat leiden. In dialoog treden met de fiscale administratie is echter geen gemakkelijke klus gezien het openbare orde karakter van de belastingwet.¹³ Publiekrechtelijk, dwingend karakter en het financiële doel zijn de essentiële kenmerken van de belastingen die de onderhandelingen in de weg staan.¹⁴ Door de openbare orde is de fiscale administratie bijgevolg niet gerechtigd om er van af te wijken.¹⁵ Zij is hiertoe zelfs niet bevoegd omdat het aan de wetgever is om te bepalen welke belasting en door wie die betaald moet worden. Artikel 172 van de Grondwet bepaalt dat er geen voorrechten inzake de belastingen kunnen worden ingevoerd en dat de vrijstelling of vermindering van belasting alleen bij wet kan worden gevestigd. Toch zijn er enkele nuances zoals onduidelijke wetgeving. Daarenboven zijn in de loop der jaren allerlei wetskaders ontwikkeld waarin akkoorden met de fiscus toch mogelijk zijn en die niet tegen de openbare orde indruisen.¹⁶ Het is daarom interessant om te kijken hoeveel inspraak de burger kan hebben wanneer die in onderhandelingen treedt met de fiscus en of hij *de facto* kan onderhandelen. Bestaat er binnen het openbare orde karakter van de belastingen onderhandelingsruimte? Wat indien er een akkoord

¹⁰ <http://minfin.fgov.be/>.

¹¹ Service Public Fédéral Finances, Rapport Annuel 2011, illustration n° 5/2011, <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/fr/downloads/rapport-annuel-2011.pdf>.

¹² DE CLERCK, T., Taal: "De rechtsonzekerheid van het fiscaal recht?" T.F.R., december 2012, 954.

¹³ Cass., 15 mei 2003, Pas 2003, nr. 298.

¹⁴ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 3.

¹⁵ CARDYN, C., FEYE M., ROELANDT, R., *Procedure fiscale contentieuse*, Brussel, Bruylant, 1958, p. 118, nr. 95.

¹⁶ VAN DEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 782.

komt dat tegen de openbare orde indruist? Heeft de burger dan nog enigerlei bescherming? Wat indien er geen wettelijk kader bestaat en de partijen informele afspraken hadden gemaakt? Het is dus niet ongewoon dat de belastingplichtigen en de fiscus onderhandelen, maar er is geen duidelijkheid over de waarde van de akkoorden. Daarom stelt zich een centrale onderzoeksvraag: *Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?*

6. Fiscale mentaliteitswijziging Er wordt veel nagedacht en geschreven over de rechtsbetrekking tussen de belastingplichtige en de fiscus.¹⁷ De overheid heeft al meerdere pogingen ondernomen om de fiscus een menselijker gezicht te geven door verschillende maatregelen te nemen waarbij er overleg mogelijk zou zijn met de belastingplichtige.¹⁸ Hierdoor zou 'beter' belast worden. Niet meer maar ook niet minder, wel rechtvaardiger: 'Elke belastingplichtige draagt de belasting die hij wettelijk verschuldigd is'.¹⁹ In de beleidsverklaring van 2012 had Elio di Rupo er eveneens op gewezen dat het fiscaal systeem aan een modernisering toe was en dat de Regering met het Parlement zich zal bezinnen over een grondige hervorming die moet bijdragen tot sociale rechtvaardigheid en duurzaamheid zonder buitensporige belastingen.²⁰ In 2001 sprak de regering ook al dat een mentaliteitswijziging in de relatie tussen de fiscus en de burger nodig was. Deze impliceerde al dat er een voorafgaand overleg zou moeten zijn tussen de partijen over de interpretatie en de toepassingsvoorwaarden van de fiscale wet.²¹ Dit fenomeen van veranderende relatie tussen fiscus en belastingplichtige heeft verschillende oorzaken. Ten eerste kan gedacht worden aan de vaagheid, de complexiteit en de onbepaaldheid van de fiscale wetgeving. Ook de eventuele retroactiviteit en de veranderlijkheid spelen hierbij een rol. Het is natuurlijk de taak van de wetgever en niet die van de fiscus om de wetgeving te vereenvoudigen, maar het is de fiscus die de wetgeving toepast en in contact treedt met de burger.²² Dit leidt tot rechtsonzekerheid. De burger heeft niet altijd fiscale rechtszekerheid over de gevolgen van zijn handelen. Omdat er kwalificatie- en interpretatieproblemen rijzen over de toepassing van de wet, ontstaan er meningsverschillen met de fiscale administratie.²³ Ondanks verschillende pogingen om de burger te helpen met zijn betrekkingen met de fiscus²⁴ hadden de fiscale dossiers anno 2006 en 2007 nooit geziene proporties aangenomen wat tot gevolg

¹⁷ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 6.

¹⁸ REYNDERS, D., "Toespraak ter gelegenheid van de Nieuwjaarsreceptie 2005", Doc.Min.Fin. 2005, nr. 1, 26-27., *Parl. St.*, Kamer, 2007, nr. 51- 2873/001; MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschilbeslechting", A.F.T., juni-juli 2007, 4.; De wet van 12 maart 2007 tot wijziging van de wet van 3 april 1953 betreffende de rechterlijke inrichting voor wat het hof van beroep te Bergen en de rechtbank van eerste aanleg te Gent betreft en tot tijdelijke toelating tot overtallige benoeming van magistraten, wat het hof van beroep te Bergen betreft, B.S. 27 maart 2007.

¹⁹ LAES, J.C., "Opdrachten van de Federale Overheidsdienst Financiën", bijlage bij LAES, J.-Cl., "Stand van zaken betreffende de modernisering van Financiën", A.F.T. 2005, 25.

²⁰ DI RUPO, E., "Algemene beleidsverklaring Op koers blijven naar duurzaam herstel", <http://premier.fgov.be/nl/algemene-beleidsverklaring-op-koers-blijven-naar-duurzaam-herstel>.

²¹ LAES, J.C., "Les Médiateurs Fédéraux Et Le Service Public Fédéral Finances", Service Public Fédéral Finances-Belgique, nr.1, 2005, 162.

²² GRIBNAU, J.L.M., "Belastingsmoraal en compliance", WFR, 6790, 27 november 2008, 1326.

²³ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 24.

²⁴ Fiscale ombudsman, fiscale rulingsdienst, fiscale bemiddelingsdienst...

had dat er een structurele achterstand bij Justitie in fiscale zaken tot stand was gekomen.²⁵ Anno 2011 blijkt uit de statistieken van hoven en rechtbanken dat het aantal geschillen met ¼ afgenomen is en dat de initiatieven voor alternatieve geschillenbeslechting toch hun vruchten beginnen af te werpen.²⁶ Toch is het niet duidelijk in welke mate dat de belastingplichtige tevreden is met de resultaten indien die gebruikt maakt van voorafgaande beslissing, dading of indien die kiest voor bemiddeling. Doorheen het onderzoek zal ook duidelijk moeten worden of de fiscale mentaliteitswijziging het goede richting op gaat.

7. Methodologie van het onderzoek Uit de hierboven beschreven probleemstelling werd dus een duidelijk onderzoeksvraag gestileerd. Namelijk: Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?

Onder redding kunnen verschillende interpretaties worden begrepen. Hiermee kan bedoeld worden: een definitief uitkomst voor een onzekere situatie die plausibel is voor de belastingplichtige; Een definitief einde aan een meningsverschil tussen de fiscale administratie en de burger dat voor de burger gunstig is; Rechtszekerheid over de toepassing van een bepaald artikel op zijn situatie enz.. Dit proefschrift onderzoekt verschillende stelsels waarbij de belastingplichtige in onderhandeling kan treden met de fiscus, alsook op welke manier die ermee kan bemiddelen.

Om tot een plausibel antwoord te komen, moet eerst worden onderzocht binnen welk kader de onderhandelingen kunnen plaatsvinden.

Zoals reeds vermeld, raakt de belastingwet de fundamentele belangen van de staat en de maatschappij. Dus er moet rekening worden gehouden met het openbare karakter dat om verduidelijking vraagt.

De *subvragen* die opkomen zijn:

- Wat betekent de openbare orde?
- Welke gevolgen heeft de openbare orde voor de fiscus, de belastingplichtige en contracten?

Daarnaast gaat het hier om een verticale relatie tussen de burger en de staat. Het gevolg hiervan is dat de overheid een aantal van beginselen moet respecteren met het oog op de bescherming van de burgers. Deze beginselen moeten nauwkeurig onderzocht worden om zeker te weten welke rechtsbescherming de burger kan genieten.

Volgende *subvragen* nodigen uit om beantwoord te worden:

- Welke zijn belangrijkste beginselen die bescherming bieden aan de belastingplichtige?
- Bestaat er een hiërarchie binnen deze beginselen op voorwaarde dat ze in conflict komen?

Na het schetsen van een (grond)wettelijk kader, kan overgegaan worden tot het onderzoek van verschillende wettelijke stelsels waarbinnen enige onderhandelingsruimte aanwezig is en tot welk resultaat die kan leiden.

²⁵ X, *Fiscale rechtszaken lopen grote vertraging op in Brussel*, www.standaard.be/artikel/detail.aspx?artikelid=DMF20121108_00361602; Vr. en Antw. Senaat, 20 januari 2005, Vr. 3/94 (A. VAN DERMEERSCH); FOD JUSTITIE, *De jaarlijkse statistieken van de hoven en de rechtbanken*, Gegevens 2006, 17.

²⁶ FOD JUSTITIE, *De jaarlijkse statistieken van de hoven en de rechtbanken*, Gegevens 2011, 28.

- Kunnen er überhaupt formele of informele akkoorden/afspraken/overeenkomsten worden gemaakt tussen de belastingplichtige en de fiscus?
- Op basis van welke wetsartikels kunnen akkoorden gesloten worden?
- In hoeverre zijn deze akkoorden afdwingbaar?

Na een grondig onderzoek en het beantwoorden van *subvragen* moet het mogelijk zijn om een kritisch antwoord te kunnen formuleren op de centrale onderzoeksvraag. Namelijk: kunnen onderhandelingen en bemiddeling met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of fiscale geschillen?

8. Externe rechtsvergelijking Om te kunnen oordelen of dat Belgisch systeem een al dan niet motiverend systeem voorziet voor de onderhandelingen tussen de fiscus en de belastingplichtige is een externe rechtsvergelijking noodzakelijk. De externe rechtsvergelijking is ook gewenst omdat het als inspiratiebron kan dienen voor de optimalisatie van de nationale wetgeving en aanpak van de fiscale administratie. De Verenigde Staten staan bekend om hun alternatieve geschillenbeslechting. Samen met Nederland vormen ze het toonbeeld voor initiatieven bij de OESO op internationaal vlak.²⁷ Nederland is dan een land bij uitstek om een rechtsvergelijking te voeren niet alleen omwille van taal en gelijkaardig rechtssysteem, maar ook omdat er in Nederland reeds een lange tijd een mentaliteitswijziging doorgevoerd is.

9. Nederland bezit geëvolueerde onderhandelingspraktijk Het onderhandelen over belastingen is geen nieuw fenomeen in Nederland. Al in het begin van de twintigste eeuw was het in Nederlands-Indië een gangbare praktijk.²⁸ Nederlands-Indië werd door de Nederlands-Indische Wet Inkomstenbelasting van 1908 totale vrijheid toegekend om belastingen te heffen over de winsten die gemaakt werden in Nederlands-Indië door de in Nederland zetelende maatschappijen. Meestal werden de individuele afschrijvingspercentages van de plantages van koffie, suikerriet, thee en rubberhout vastgesteld in onderling overleg. Niet veel later begon deze onderhandelingspraktijk zich in Nederland te ontwikkelen. Nederland werd in die tijd gekenmerkt als een almaar ingewikkeldere samenleving waarbij nog eens de toepassing van gecompliceerde wetten veel verwickelingen met zich meebracht.²⁹ Na het verschijnen van een dissertatie over deze onderhandelingspraktijk in 1931³⁰, is het fiscaal compromis meerdere malen onder de loep genomen door rechtsgeleerden en wetenschappers wat tot gevolg had dat het een officiële praktijk werd.³¹

10. Vandaag heeft in Nederland de mentaliteitswijziging van de fiscale administratie tegenover de belastingplichtige zich verder ontwikkeld dan alleen maar de confirmatie van de aanwezigheid van een wederkerig belastings- en bestuursrecht. Op het domein van fiscale beleidsvorming is zelfs een

²⁷ VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 9.

²⁸ KLEIN SPROKKELHORST, A.K.H.K., *Overeenkomsten met de fiscus. Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, Deventer, Kluwer, 1999, 53.

²⁹ VAN DER POEL, J., *Random compositie en compromis*, Utrecht, Kemink en zn., 1942, 318.

³⁰ TEN HOLDER, H.A.L., *De verbintenis in het fiscale recht*, Hilversum, De Mercur, 1931, 141.

³¹ HAPPE, R.H., GORISSEN, N.H.A., KLEIN SPROKKELHORST, A.K.H.K., VAN ZIJST, M., e.a. wetenschappers

zekere vorm van burgerparticipatie ontstaan.³² Het kan gezien worden als horizontalisering van het bestuur. Er worden immers privaatrechtelijke instrumenten toegepast in publiekrechtelijke relatie.³³ De belastingdienst gaat er als het ware klantgericht te werk om de compliance van burgers te verhogen.³⁴ Als voorbeeld bij uitstek is 'het sluiten van een fiscaal compromis' omdat hiervoor een overleg mogelijk is tussen het fiscaal bestuur en de belastingplichtige. De Nederlandse Hoge Raad verduidelijkt en erkent dat in de zin van een nieuw Burgerlijk Wetboek het hier gaat om een bijzondere vaststellingsovereenkomst. Op die manier wordt de eenzijdige uitoefening van de bevoegdheden door de fiscale administratie ingeruild voor juridisch, doch niet altijd feitelijk, evenwaardige partijen.³⁵

B. OPBOUW VAN HET ONDERZOEK

De onderzoek steunt zich op de volgende delen:

Kader om te onderhandelen Allereerst wordt een algemene kader geschetst waarbinnen de onderhandelingen tussen de burger en de fiscale administratie kunnen plaatsvinden. Dit omdat het om een verticale relatie gaat tussen de overheid en de rechtsonderhorige. Hier worden verschillende grondwettelijke beginselen zoals legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel besproken. Nadien komen de belangrijkste beginselen van behoorlijk bestuur aan bod. Er wordt enkel het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel besproken omdat ze belangrijk zijn voor de fiscale akkoorden.

Preventief onderhandelen Nadien wordt onderzocht hoe de fiscale administratie en de belastingplichtige preventief kunnen onderhandelen. Welke waarden hun akkoorden hebben, met welke elementen ze rekening moeten houden en wat er gebeurt indien ze die aanvechten. Het gaat dan vooral over situaties waarin dat er een onzekerheid bestaat voor de belastingplichtige en niet echt over een geschil. Onzekerheid kan verwijzen naar een situatie en de toepassing van de fiscale regelgeving erop. Hierbij zal de fiscale ruling, overleg inzake forfaitaire grondslag van aanslag en overleg inzake beroepskosten besproken worden. Belgische Fiscale ruling zal vergeleken worden met de Nederlandse fiscale ruling. Nadien wordt gekeken welke waarde een gewoon fiscaal akkoord kan hebben, gesloten naar aanleiding van een onzekerheid over de toepassing van fiscale wetgeving.

Curatief onderhandelen en bemiddelen Vervolgens wordt gekeken naar de mogelijkheden om curatief te onderhandelen en bemiddelen tussen de partijen. Het gaat hier om de situaties waarin

³² GRIBNAU, H., "Burgerparticipatie in bestuurlijke rechtsvorming. Maatschappelijk recht en fiscale beleidsregelvorming" in H. GRIBNAU (ed.), *Maatschappelijke rechtsvorming. Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom Juridische Uitgevers, 2005, 109.

³³ DE WAARD, B., "Onderhandelend besluiten" in H. GRIBNAU (ed.), *Maatschappelijke rechtsvorming. Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom Juridische Uitgevers, 2005, 35.

³⁴ GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 279.

³⁵ GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 392-397.

dat er werkelijk een meningsverschil aanwezig is tussen de belastingplichtige en de fiscus. In dit deel zal ook fiscale dading worden opgenomen omdat het tot doel heeft een rechtsgeding te vermijden omwille van bestaan van meningsverschillen. Daarnaast wordt ook gekeken naar het kader dat Nederland inricht om te kunnen onderhandelen met de fiscus. Ook het systeem van fiscale bemiddeling wordt onder de loep genomen en het belang van de federale ombudsman die tussenkomt om te onderhandelen.

Na de bespreking van onderhandelingswijzen volgt een kritische en gemotiveerde conclusie met het antwoord op de onderzoeksvraag.

Hoofdstuk 1 (Grond)wettelijke kader voor de onderhandelingen

Afdeling 1 Inleiding

1. Voorwaarden om te onderhandelen In de inleiding is het reeds aangehaald dat het fiscaal recht van openbare orde is.³⁶ De wet is slechts van openbare orde, "wanneer die de essentiële belangen van de staat of van de gemeenschap raakt, of die in het privaatrecht de juridische grondslagen bepaalt waarop de economische of morele orde van de maatschappij rust."³⁷ Dit omdat de verplichting voor de burgers om een gedeelte van hun bezit af te dragen aan de staat, tot de essentiële belangen van de gemeenschap behoort.³⁸ Dit heeft tot gevolg dat de fiscus en de belastingplichtige alleen akkoorden kunnen sluiten over feitenkwesies. Over rechten van openbare orde kan men immers niet beschikken. Dat wordt ook impliciet bevestigd in artikel 172 van de Grondwet waarin wordt gezegd dat een vermindering of vrijstelling van belasting alleen bij wet kan worden ingevoerd.³⁹

2. Zo vindt de belastingheffing haar oorsprong alleen in de wet en kan het geen grondslag vinden in de akkoordverklaring van de belastingplichtige gezien deze betrekking met de fiscus geen enkel conventioneel karakter heeft.⁴⁰ Een akkoord over belastingheffing zou dan voor geen van de partijen of voor de rechtbank bindend zijn. Ook al werd er een akkoord over belasting gesloten, moet dat toch nog conform de wet gevestigd zijn. De burger kan geen geldig akkoord hebben over een onwettelijke belasting.⁴¹

3. Maar wat kan een burger doen indien hij ter goeder trouw een akkoord heeft gesloten waarvan hij dacht dat dit geldig was en uiteindelijk toch onwettig was? Geniet die dan enige bescherming indien dit akkoord rechten heeft doen ontstaan? Wat indien de fiscus in weerwil van zijn toezeggingen de belasting vordert zoals die wettelijk verschuldigd was? Wat indien de fiscus bij de belastingplichtige een rechtmatig vertrouwen had gewekt, kan die dan zomaar afstand doen van haar vroeger standpunt of kan de burger beroep doen op het vertrouwensbeginsel?

4. Wanneer de belastingplichtige en de fiscus in onderhandelingen willen treden, moeten ze rekening houden met de beginselen die in de Grondwet verankerd zijn. Voor het fiscaal recht zijn de volgende beginselen expliciet in de Grondwet opgenomen: het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Het belastingrecht wordt beheerst door deze drie grondwettelijke beginselen.⁴² Het is essentieel dat de onderhandelingspartijen binnen de grenzen van dit grondwettelijk kader blijven.

³⁶ DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, 3de ed., Brussel, Bruylant, 1962, 112, nr. 91.

³⁷ Cass., 9 december 1948, *Pas.* 1948, I, 699.

³⁸ SPRUYT, J.J., *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 1992, 25.

³⁹ VAN ORSCHOVEN, P., "Waarom gemakkelijk ... over afspraken met de fiscus" in PEETERS, B., *Recht zonder omwegen*, Gent, Larcier, 1999, 103.

VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, I dln, Gent, Story-Scientia, 1966, nr.46-47.

⁴⁰ Cass., 31 mei 1949, *Pas.* 1949, I, p. 407, met advies van procureur-generaal W.J. Ganshof van der Meersch.

⁴¹ VAN DEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 783.

⁴² DUJARDIN, J., VANDE LANOTTE J., *Publiek Recht, Basisbegrippen*, Die Keure, Brugge, 2011, 59.

5. Hier zien wij al een probleem van verschillende beginselen opduiken. Omdat wij hier te maken hebben met de uitvoerende macht als dusdanig, een overheid, mogen wij de regels van behoorlijk bestuur niet vergeten. Niettemin staan deze beginselen niet op gelijke voet en verlenen ze niet dezelfde bescherming aan de burger.⁴³ Omwille van die redenen is het noodzakelijk om ze eerst te verhelderen en ze te bekijken in het licht van fiscaal recht.

Afdeling 2 Het legaliteitsbeginsel

§1 Beschrijving

6. In eerste instantie is de gebondenheid van de overheid aan het recht de voornaamste kenmerk voor een rechtsstaat. Dit wordt gegoten in het legaliteitsbeginsel. De overheid is dus gebonden door het recht en haar handelen moet in overeenstemming zijn met zowel de algemene beginselen, de materiele wetten als met regels van het gewoonterecht.⁴⁴

7. Het formeel legaliteitsbeginsel Het formeel legaliteitsbeginsel vindt zijn grondslag in artikel 170 §1 vindt.⁴⁵ Artikel 170 van de Grondwet bepaalt het volgende:

"§ 1. Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.

§ 2. Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 134 bedoelde regel. De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

§ 3. Geen last of belasting kan door de provincie worden ingevoerd dan door een beslissing van haar raad. De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt. De wet kan de in het eerste lid bedoelde belastingen geheel of gedeeltelijk afschaffen.

*§ 4. Geen last of belasting kan door de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente worden ingevoerd dan door een beslissing van hun raad. De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt."*⁴⁶

Artikel 170 van de Grondwet bepaalt dat geen belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ten behoeve van de Staat. Dat is het formeel grondwettelijke legaliteitsbeginsel. Met andere woorden kan men geen belasting invoeren via een koninklijk besluit en die bevoegdheid kan niet worden gedelegeerd. Dat impliceert dat alles vrij is van belasting behalve als de wetgever het anders beslist heeft. De formele wetgever heeft dus van de grondwetgever de bevoegdheid gekregen om de belastingen in te voeren en die mag hij in beginsel niet delegeren of overdragen aan andere overheden.⁴⁷

⁴³ Cass., 3 november 2000, *Pas.* 2000, nr. 596.

⁴⁴ Alen, A., Muyille, K., *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Wolters Kluwer, Brussel, 664; VAN ORSCHOVEN P., *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 10.

⁴⁵ FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*, Larcier, Gent, 2008 150; T. AFSCRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *RGCF* 2008, nr. 6, 438, nr. 2.

⁴⁶ Artikel 170 van de gecoördineerde Grondwet.

⁴⁷ Alen, A., Muyille, K., *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Wolters Kluwer, Brussel, 772-773.

8. De belastingschuld van de belastingplichtige moet bij wet bepaald worden. Het is aan de wetgever om de belasting in te stellen, de belastbare materie, de vrijstellingen, de aanslagvoet en de heffingsgrondslag te determineren. Kortom: *no taxation without representation*.⁴⁸ Bovendien vormt dit beginsel bescherming tegen willekeurig en onrechtmatig overheidsoptreden.⁴⁹

9. Nuances Naast het artikel 170, bevat artikel 172 lid 2 ook een verduidelijking van het fiscaal legaliteitsbeginsel. Op grond van dit artikel mag geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet.⁵⁰ Artikel 170 GW spreekt dus vooral over de belasting terwijl artikel 172 lid 2 Grondwet over de bevrijding van de belasting gaat.⁵¹

10. Het legaliteitsbeginsel is niet enkel een beginsel van wetgeving, maar ook van wetstoepassing. De afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft erop gewezen dat in de belastingwet de wetgever begrippen moet vermijden die te grote discretionaire bevoegdheid aan de fiscus laten.⁵² Ook bij de wetstoepassing geldt het legaliteitsbeginsel omdat de fiscale wet enkel in de door de wet voorziene gevallen mag worden toegepast en niet naar analogie.⁵³ Bovendien erkent het Hof van Cassatie het fiscaal legaliteitsbeginsel als een algemeen rechtsbeginsel waarbij de fiscale wet strikt moet worden geïnterpreteerd.⁵⁴ Met strikt wordt bedoeld: 'juist, niet extensiever dan de tekst toelaat, niet restrictiever dan hetgeen hij werkelijk zegt'.⁵⁵ Toch bestaat er wetgeving die ruimte openlaat voor interpretatie zoals artikel 342 §1 lid 2 WIB 1992 over forfait.⁵⁶

§2 Invloed op de onderhandelingen

11. Fiscale wet moet bij onderhandelingen strikt worden geïnterpreteerd Zolang het resultaat van de onderhandelingen met de fiscus er niet toe leidt dat er een belasting vestigende overeenkomst of afspraak ontstaat en zolang de onderhandelingen niet over de essentiële elementen van de belasting gaan, wordt het legaliteitsbeginsel niet geschonden.⁵⁷

12. Bij de onderhandelingen moet de fiscus opletten dat hij bij de toepassing van het fiscaal recht de bepalingen strikt interpreteert, niet soepeler of strenger, omdat hij anders het legaliteitsbeginsel kan schenden. Een strenge interpretatie kan leiden tot uitbreiding van het toepassingsgebied waardoor men belast kan worden op wat de wetgever niet bedoeld had. Een soepele interpretatie kan leiden tot een vermindering of vrijstelling waardoor de belastingplichtige bevoordeeld wordt.

⁴⁸ GANSHOF VAN DER MEERSCH, W. J., *L'impôt et la loi*, Liège, Faculté de droit, 1962, 272.

⁴⁹ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 782.

⁵⁰ PEETERS, B., "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", T.B.P., 2005, afl. 4-5, 341-342.

⁵¹ TIBERGHIE, A., *Inleiding tot fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 115, nr.166.

⁵² Adv.RvS bij het Wetsontwerp van 2 juni 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, Parl.St. Senaat 1992-93, 762/1, 81-82.

⁵³ VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 171-172.

⁵⁴ Cass., 10 november 1997, Arr.Cass., 1997, 464, Pas. 1997, I, 464., Cass., 12 december 2008, F.07.0101.N, concl. THIJS, D.

⁵⁵ TIBERGHIE, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 49, nr. 72.

⁵⁶ Zoals bijvoorbeeld artikel 54 WIB.

⁵⁷ VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 206, 209.

Dus hij moet opletten dat de onderhandelingen geen essentiële elementen van de belastingwet raken zoals de vermindering, vrijstelling of de invoering van belasting.⁵⁸

13. De onderhandelingsruimte zal hoe dan ook minimaal zijn wanneer alle essentiële elementen van de belasting strikt vastgelegd zijn door de wetgever. Er is een gebonden bevoegdheid voor de fiscus.⁵⁹ Als voorbeeld waarbij de onderhandelingsruimte onbestaande is, is het tarief. De wetgever legt bijvoorbeeld een tarief op van 15%.⁶⁰ De fiscus en de belastingplichtige zijn niet gerechtigd om het anders te interpreteren en een ander tarief af te spreken.⁶¹ Indien er een onzekerheid bestaat over de belastbare grondslag en of een bepaalde verrichting onder de toepassing valt, kunnen de onderhandelingen wel een oplossing bieden. De onderhandelingsruimte is veel groter wanneer de bepalingen open of onbepaalde normen uitmaken. Indien de fiscus met dergelijke bepalingen in aanraking komt, dan beschikt die over enig beoordelingsruimte bij de interpretatie die eveneens binnen de doelstellingen van de fiscale wet moet blijven.⁶²

Afdeling 3 Het gelijkheidsbeginsel

§1 Beschrijving

14. Grondslag Het gelijkheidsbeginsel vindt zijn grondslag in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Artikel 10 bepaalt dat alle Belgen gelijk zijn voor de wet.⁶³ Hiermee wordt bedoeld dat allen die zich in de dezelfde feitelijke situatie bevinden op een gelijke manier behandeld moeten worden.⁶⁴ Dit principe wordt krachtens artikel 172 van de Grondwet doorgetrokken naar de belastingen.⁶⁵

Artikel 172 van de Grondwet bepaalt het volgende: "*Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.*"

15. Enerzijds schrijft dit artikel voor dat het verlenen van voorrechten verboden is en anderzijds zegt dit dat het verlenen van vrijstellingen of verminderingen anders dan door een wet verboden is.⁶⁶ Dus gelijke situaties moeten gelijk behandeld worden en ongelijke situaties ongelijk. Dus

⁵⁸ T. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", RGCF 2008, nr. 6, 442, nr. 14.

⁵⁹ VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblio, 2007, 34.

⁶⁰ Artikel 269, WIB 92 (aj. 2010) De aanslagvoet van de roerende voorheffing is vastgesteld: 1° op 15 % voor inkomsten van roerende goederen en kapitalen die geen dividenden zijn, alsmede voor diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7°.

⁶¹ . VAN ORSHOVEN, "Waarom gemakkelijk... Over afspraken met de fiscus" in X, *Recht zonder omwegen*. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag, Gent, Larcier, 1999, 105, nr. 4.

⁶² VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 207-208.

⁶³ Artikel 10 van de Grondwet.

⁶⁴ Cass., 19 juni 1972, *Pas.*, 1972, I, 952.

⁶⁵ BOSSUYT, A., "Les principes généraux de droit dans la jurisprudence de la cour de cassation", *J.T.*, 2005, 725.

⁶⁶ Artikel 172 van de Grondwet.

ongelijkheden mogen geduld worden indien ze overeenstemmen met de doel en de aard van de belastingen.⁶⁷

16. Nuances Hier kan geargumenteed worden dat deze grondwettelijke regels dubbelzijdig zijn. Ten eerste is het verbod van ongelijkheid inzake belasting absoluut en ook de wetgever moet dat verbod naleven. Ten tweede moet er besloten worden dat het verbod om een vermindering of een vrijstelling te verlenen relatief is omdat de wetgever wel gemachtigd is om vrijstelling of vermindering toe te staan.⁶⁸

17. Visie het Grondwettelijk Hof Het gelijkheidsbeginsel wordt door het Grondwettelijk Hof⁶⁹, dat bevoegd is om de wetten aan de Grondwet te toetsen, in overeenstemming geïnterpreteerd met de rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens⁷⁰. Het Grondwettelijk Hof is van mening dat de grondwettelijke regels van niet-discriminatie en van de gelijkheid der Belgen voor de wet het verschil in behandelingen voor bepaalde categorieën van personen wel toelaten indien het criterium van onderscheid redelijk en objectief kan verantwoord worden.⁷¹ Dat moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de regel *in casu*. Wanneer vaststaat dat de gebruikte middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het doel dat beoogd wordt, dan is het gelijkheidsbeginsel geschonden.⁷²

§2 Invloed op de onderhandelingen

18. Objectief criterium en redelijke verantwoording Het gelijkheidsbeginsel kan geschonden worden indien de fiscale administratie een situatie die zelfde is als een andere, op andere manier gaat behandelen. Evenwel is een schending van het gelijkheidsbeginsel moeilijk vast te stellen omdat ongelijke situaties mogen ongelijk behandeld worden en gelijke gelijk. Daarom is het efficiënter om vergelijkbaarheid van situaties bekijken in het licht van het doel van de aangevochten maatregel en de aard van de belasting.⁷³ De fiscus zal zich ook bij het sluiten van een akkoorden met ene belastingplichtige moeten beroepen op een objectief criterium en een redelijk verantwoording omdat indien hij met iemand anders in vergelijkbare situatie een verschillend akkoord maakt. Wanneer er immers met ene belastingplichtige een gunstiger akkoord wordt gesloten dan met een andere, dan wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden.⁷⁴

⁶⁷ Cass., 6 mei 1999.

⁶⁸ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 32.

⁶⁹ Arbitragehof 27 juni 1996.

⁷⁰ E.H.R.M, *Darby*, 23 oktober 1990.

⁷¹ zie supra voetnoot 71.

⁷² VANWELKENHUYZEN, T., "Les décisions anticipées en matière fiscale risquent-elles de créer une discrimination entre les contribuables?", DAOR 2005, 194.

⁷³ VAN CROMBRUGGE, S., "De gelijkheid in het fiscaal recht" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 43-44, nrs. 27-28.

⁷⁴ VANWELKENHUYZEN, T., "Les décisions anticipées en matière fiscale risquent-elles de créer une discrimination entre les contribuables?", DAOR 2005, 194.

Hoofdstuk 2 Administratiefrechtelijke kader voor de onderhandelingen

Afdeling 1 Inleiding

1. Bescherming van de belastingplichtige Fiscale administratie maakt deel uit van de publiekrechtelijke overheid. Dat betekent dat ze algemene beginselen van behoorlijk bestuur moeten naleven.⁷⁵ Dat werd eveneens bevestigd door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 27 maart 1992. Dat is interessant omdat deze aan de belastingplichtige rechtsbescherming bieden.⁷⁶

2. De waarde die aan de algemene rechtsbeginselen wordt gegeven, situeert zich vooral op niveau van de rechterlijke bescherming inzake het overheidsoptreden. Ook al is de rechterlijke bescherming inzake het optreden van een bestuur in betekenisvolle mate gestegen en ook al gaat de wetgever steeds minder in alles omvattende regels voorzien, mag men niet uit het oog verliezen dat de overheid over bijzondere voorrechten beschikt waardoor het nood aan een verhoogde rechtsbescherming van de burger nog sterker groeit. Ingeval dat de wetten van die aard zijn dat ze onvoldoende rechtsbescherming bieden en bijgevolg tegenstrijdig, onvolledig of onduidelijk zijn, dan zal de rechter algemene rechtsbeginselen aanwenden en hiermee nagaan of dat de overheid de haar toebedeelde discretionaire bevoegdheid heeft uitgeoefend binnen de grenzen van rechtmatigheid.⁷⁷

3. Desniettenstaande zullen de algemene rechtsbeginselen steeds vaker naar de voorgrond treden voor de overheid dat naar een degelijke besluitvorming streeft en hierbij regelmatig in overleg treedt met de belanghebbenden.⁷⁸ Zoals reeds gezegd is, hebben die beginselen vooral een jurisprudentiële grondslag, toch komt de nadruk in dit geval te liggen op hun instrumentele functie die ze hebben ten aanzien van de overheid. Dit heeft tot gevolg dat het bestuur meer adequaat gaat optreden en zijn bevoegdheden uitoefenen. Omdat op die manier een mogelijke rechterlijke sanctionering vermeden wordt, hebben sommige auteurs de visie aangenomen dat deze beginselen een preventieve werking hebben.⁷⁹

4. Wanneer de fiscus een aanslag vestigt, beschikt hij over een gebonden bevoegdheid. Niettegenstaande kan deze bevoegdheid niet uitgeoefend worden met een zekere mate van beoordelingsvrijheid bij de controle en de andere verstandhouding met belastingplichtige. Het is dan in dit geval dat de fiscus de algemene beginselen van behoorlijk bestuur moet respecteren.⁸⁰

⁷⁵ VAN HEESWIJCK, L., "Beginselen van behoorlijk bestuur gelden ook voor de fiscale administratie"; noot onder Antwerpen, 13 mei 1991, *Fiscale Koerier* 1991, 396.

⁷⁶ Cass., 27 maart 1992, *RW* 1991-92, 1466.

⁷⁷ MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 48.

⁷⁸ NICOLAI, P., *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer, Kluwer, 1990, 255.

⁷⁹ MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 49.

⁸⁰ VAN HEESWIJCK, L., "Beginselen van behoorlijk bestuur gelden ook voor de fiscale administratie", noot onder Antwerpen, 13 mei 1991, *Fiscale Koerier*, 1991, 396.

5. Een hele tijd werd als vaststaand gegeven aangenomen in de rechtsleer⁸¹ en in de rechtspraak⁸² dat de rechter geen algemene rechtsbeginselen mocht laten voorgaan op de wet. Algemene rechtsbeginsel mocht niet ingeroepen worden om een schending van de wet te rechtvaardigen. Heden ter dage moet deze stelling toch genuanceerd worden, omdat sommige algemene rechtsbeginselen zijn gaan primeren op de wet in de hiërarchie der normen en bovendien wordt er aan sommigen grondwettelijke waarde toegekend.⁸³

6. Algemene rechtsbeginselen met grondwettelijke waarde zijn onderliggend aan de grondwet of vullen die aan. Daarnaast kunnen ze gezien worden als de verwoording van het idee van de rechtsstaat. Daarentegen vullen de algemene beginselen met wettelijke waarde de wet aan en staan in de hiërarchie der normen boven de individuele en algemene uitvoeringsbesluiten van de administratieve overheid.

7. Er moet rekening worden gehouden met het feit dat sommige van deze algemene rechtsbeginselen hiërarchisch lager staan dan de grondwettelijke beginselen. Er wordt aangenomen dat indien ze in conflict komen met de beginselen uit de grondwet dat deze laatste dan voorrang zullen hebben.⁸⁴

8. Bovendien is er de laatste jaren een tendens van de europeanisering van het fiscaal recht. Het Europese Hof van Justitie heeft al enkele malen haar standpunt gegeven over de beginselen waarmee de fiscus rekening moet houden.⁸⁵ Deze komen hier eveneens aan bod.

Voor deze bijdrage zullen alleen voor het fiscaal recht relevante beginselen besproken worden.

Afdeling 2 Rechtszekerheidsbeginsel

§1 Beschrijving

9. Het Hof van Cassatie erkent het rechtszekerheidsbeginsel als een algemeen rechtsbeginsel dat grondwettelijke waarde bezit. Bij de burger moet duidelijkheid heersen omtrent zijn rechten en plichten.⁸⁶ Op grond van dit beginsel moet de wetgever de regels, dus ook belastingregels duidelijk formuleren. Zonder overdreven inspanning moet men de in de tekst vervatte informatie, kunnen begrijpen.⁸⁷

10. In fiscale zaken wordt dit beginsel bekrachtigd door het legaliteitsbeginsel. Het komt erop neer dat bij het maken van een belastingwet, de wetgever geen begrippen mag gebruiken die een al te

⁸¹ GANSHOF VAN DER MEERSSCH, J.W., *Propos sur le texte de la loi et les principes generaux du droit*, J.T., 1970, 572, & KRINGS, E., *Aspecten van de bijdrage van het Hof van Cassatie tot de rechtsvorming*, Arr. Cass., 1990-1991, 9-12.

⁸² Cass., 30 oktober 2000, R.W., 2001-2002, 58.

⁸³ MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 50.

⁸⁴ VANDE LANOTTE, J., GOEDERTIER, G., *Inleiding tot het publiek recht. Deel 2, Overzicht publiek recht*, Brugge, Die Keure, 2007, 171-172.

⁸⁵ HvJ C-376/02, Stichting Goed Wonen, *Jur.* 2005.

⁸⁶ *Jaarverslag Hof van Cassatie 2002*, p. 128-129, 144.

⁸⁷ POPELIER, P., *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1997, 529.

grote beoordelingsmarge zouden toelaten aan de fiscale administratie. Wanneer de wet in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, dan moet men die zo interpreteren dat die wel in overeenstemming zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Het wordt dus als interpretatieve of aanvullende rechtsbron gebruikt.⁸⁸

11. In zijn arrest van 27 maart 1992 heeft het Hof van Cassatie bepaald dat het recht op rechtszekerheid inhoudt in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden vastgesteld dan als een vaste beleids- of gedragsregel van de overheid.⁸⁹

Desondanks het bestaan van dit beginsel dat rechtszekerheid bevordert, kan het toch niet tegen uitdrukkelijke wetsbepalingen worden ingeroepen door de belastingplichtige volgens het Hof van Cassatie.⁹⁰ Zo wordt dan ook het rechtszekerheidsbeginsel beperkt tot feitenkwesies. Daarenboven wordt het zo goed als uitgesloten in *contra legem* gevallen.⁹¹

12. Koppeling aan het beginsel van minimale voorzienbaarheid Het Grondwettelijk Hof heeft aan het rechtszekerheidsbeginsel een beginsel van minimale voorzienbaarheid gelinkt. Dit beginsel houdt dan in dat elke burger het minimaal recht heeft te kunnen voorzien of dat hij belasting op iets zal moeten betalen of niet.⁹² Het beginsel van minimale voorzienbaarheid wordt geschonden indien de fiscus een houding aanneemt of een advies geeft dat strijdig is met de wet waarbij de burger uiteindelijk wel belasting moet betalen die hij niet kon voorzien omdat hij ervan uit ging dat hij deze niet verschuldigd was. Dit beginsel wordt door het Grondwettelijk Hof toegepast in de situatie waar geen betwisting bestaat over de belastingschuld. Eigenlijk wordt dit beginsel hier door het Hof *contra legem* toegepast omdat het dan in dit geval primeert op het legaliteitsbeginsel. Het Hof acht immers dat dit beginsel uitvloeit uit het gelijkheidsbeginsel. Er wordt een afweging door het hof gemaakt tussen de toepassing van de wet en "*beginsel volgens hetwelk elke belastingplichtige met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel moet kunnen bepalen dat op hem zal worden toegepast*". Hierbij moeten alle concrete omstandigheden in rekening worden gebracht wat tot gevolg heeft dat er mogelijks een subjectieve appreciatie gebeurt.

13. Het Grondwettelijk Hof bindt de schending van het beginsel van minimale voorzienbaarheid aan de schending van het gelijkheidsbeginsel dat aan artikel 172 Grondwet gekoppeld is en dat bepaalt dat geen voorrechten inzake belastingen toegekend mogen worden. Het Hof redeneert dus dat er een voorrecht toegekend zou kunnen worden indien iemand zonder het te kunnen voorzien belast zou worden wegens een overtreding door een derde omwille van contractuele bepalingen met de in casu belaste persoon.⁹³

⁸⁸ VAN DE VIJVER, A., "Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving", T.F.R., september 2012 afl.425, 619-620.

⁸⁹ Cass., 27 maart 1992, RW 1991-92, 1466.

⁹⁰ Cass., 26 oktober 2001, Fiscoloog 2001, afl. 825, 6, noot S. VAN CROMBRUGGE.

⁹¹ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 55.

⁹² GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008.

⁹³ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 790.

14. Visie van het Europese Hof van Justitie: In het *Inzo* arrest had het Hof gesteld dat het rechtszekerheidsbeginsel ervoor zorgt dat de verplichtingen en de rechten van de burger niet afhangen van gebeurtenissen, feiten of omstandigheden die na de vaststelling van deze rechten en plichten door de fiscus waren ontstaan.⁹⁴ Deze redenering sluit zich aan bij het beginsel van de minimale voorzienbaarheid. Hoe dan ook, dit beginsel kan slechts worden toegepast in situaties waar de belastingplichtige zijn gedrag afstemt op een toezegging door de administratie en de overheid zich hierdoor onrechtmatig verrijkt of in de gevallen waar de belastingplichtige een onrechtmatige verarming moet ondergaan door het feit dat de administratie haar toezegging intrekt. Men kan dit beginsel niet inroepen om onrechtmatige voordelen te bekomen of zich onwettig te verrijken.⁹⁵ Dit sluit dus nauw aan bij het vertrouwensbeginsel.

In 2006 heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Bovendien kunnen volgens het Hof deze beginselen *contra legem* worden toegepast. In deze zaak werd namelijk een vrijstelling van BTW verleend door de Griekse Belastingadministratie, nadat *Elmeke* een gerichte vraag daarover had ingediend. Achteraf bleek dat deze vrijstelling niet juist was en bijgevolg wou de Griekse fiscus overgaan tot retroactieve heffing en een oplegging van een boete. Dankzij het vertrouwensbeginsel kon het niet doorgaan. Volgens het Hof moet wel eerst worden nagegaan of: "de handelingen van de administratieve instanties bij de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt." Indien deze vraag bevestigend beantwoord wordt, dan moet worden nagegaan of het vertrouwen gewettigd is.⁹⁶

Het Hof van Justitie bepaalde ook in verschillende arresten dat het rechtszekerheidsbeginsel van toepassing is indien de belastingplichtige ter goeder trouw is.⁹⁷ Het kan dus beargumenteerd worden dat indien de belastingplichtige ter goeder trouw een akkoord sluit met de belastingadministratie dat die dan gehonoreerd moet worden en eventueel ook indien strijdig is met de fiscale wetten.⁹⁸

15. Het Europese Hof van Justitie hecht een aanzienlijke waarde aan de rechtszekerheidsbeginsel bij betwistingen over de draagwijdte van de fiscale wet. In 2012 heeft het Hof de Belgische Staat veroordeeld omwille van een onduidelijke fiscale regelgeving die het rechtszekerheidsbeginsel schond.⁹⁹ Het ging namelijk over artikel 54 WIB dat onvoldoende duidelijk geformuleerd werd en dus onvoorzienbaar was.¹⁰⁰

16. De bijzondere aandacht van het EHJ voor het rechtszekerheidsbeginsel kan eveneens

⁹⁴ HvJ 29 februari 1996, Jur. 1996, I, 857.

⁹⁵ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 791.

⁹⁶ HvJ 14 september 2006, C-181/04 t/m C-183/04 *Elmeke*.

⁹⁷ HvJ. 27 september 2007, C-409/04, *Teleos*.; HvJ EG 21 februari 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH*.

⁹⁸ HvJ 14 september 2006, C-181/04 t/m C-183/04 *Elmeke*.

⁹⁹ HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*.

¹⁰⁰ Zie voetnoot 7.

geïllustreerd worden met de Franse *Grandrand* zaak. Het ging hier eveneens over de vaagheid van de fiscale wetgeving.

Het Hof bepaalde het volgende: "*Het beginsel van rechtszekerheid eist dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn beschikkingen kan treffen. Welnu, de betrokken regeling ontbreekt het kennelijk aan duidelijkheid, hetgeen onder meer blijkt uit het feit dat zelfs de bevoegde administratie der douane haar aanvankelijk op dezelfde wijze als verweerster in het hoofdgeding heeft uitgelegd en eerst drie jaar na het tijdstip van het eerste importeren is overgegaan tot de vordering van monetair compenserende bedragen, die voor de betrokken exporten verschuldigd zouden zijn*"¹⁰¹

Afdeling 3 Het vertrouwensbeginsel

§1 Beschrijving

17. Het vertrouwensbeginsel wordt gezien als een aspect van het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁰² Het beginsel houdt in dat wanneer de overheid rechtmatige verwachtingen bij de burger doet ontstaan, moet zij die honoreren op grond van het vertrouwensbeginsel. Dat is een beginsel van behoorlijk bestuur die de overheid en dus ook de administratie of de fiscus moeten respecteren bij het uitvoeren van hun taak. Hoewel dit beginsel nergens geschreven is in de wet, is die toch erkend door de rechtspraak en rechtsleer.¹⁰³

18. Vroeger kon men geen beroep doen op het vertrouwensbeginsel tegen de wet in. Indien de administratie iemand verkeerd informeerde en bv. een onrechtmatig akkoord sloot, stond het de belastingheffing niet in de weg. Men kon nog wel de overheid aansprakelijk stellen op basis van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek indien men kon bewijzen dat de overheid een fout beging. De schade zou dan nog wel vergoed kunnen worden.¹⁰⁴

19. Evolutie in de rechtspraak van het Hof van Cassatie Het Hof van Cassatie had evenwel in zijn arrest van 27 maart 1992 het vertrouwensbeginsel erkend in fiscale zaken. De kwestie in deze zaak ging over het feit dat de fiscus jarenlang de aftrek van facturen waarvan hij wist dat ze niet helemaal conform waren aanvaard en dan alsnog de terugbetaling van de in aftrek gebrachte de BTW kon vorderen. In *casu* had de administratie helemaal geen discretionaire bevoegdheid. Hierin werd duidelijk de *contra legem* toepassing van het vertrouwensbeginsel aanvaard.¹⁰⁵ Later werd dat nogmaals bevestigd door het Hof van Cassatie.¹⁰⁶ Dit heeft tot gevolg dat het

¹⁰¹ HvJ 9 juli 1981, nr. 169/80.

¹⁰² Cass., 27 maart 1992, RW 1991-92, 1466 en POPULIER, C., *Toepassing van de wet in de tijd*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 177.

¹⁰³ MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 60.

¹⁰⁴ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 53-54.

¹⁰⁵ Cass., 27 maart 1992, RW 1991-92, 1466 en RCJB 1995, 53, noot GEELHAND.

¹⁰⁶ Cass., 23 mei 1977, Pas. 1977, I, 970.

vertrouwensbeginsel in gelijke rang kwam te staan als het legaliteitsbeginsel en er kon ook gedacht worden aan de grondwettelijke waarde in geval van een fiscaal contentieux.¹⁰⁷

20. Evenwel om het vertrouwensbeginsel tegenover het legaliteitsbeginsel af te wegen, moeten evenwel nog een aantal voorwaarden voldaan zijn. Ten eerste moet de belastingplichtige het beleid of het gedrag van de fiscus niet anders kunnen interpreteren dan als een vaste regel. Ten tweede moet het gedrag zich dus gedurende een bepaalde periode of doorheen een aantal controles hebben plaatsgevonden. Het Hof van Cassatie heeft hierbij eerst gesteld dat indien de onwettigheid van een beleids-of gedragslijn voor een normaal oplettend persoon duidelijk is, dat er dan geen gerechtvaardigd vertrouwen ontleed kan worden.¹⁰⁸

21. Desondanks werd later beslist dat het vertrouwensbeginsel niet tegen de wet kan ingeroepen worden. Het vertrouwensbeginsel staat niet boven de wet en het individueel belang mag niet primeren boven het algemeen belang.¹⁰⁹ Er werd uitdrukkelijk gezegd dat: *"het recht op rechtszekerheid houdt inzonderheid niet in dat een belastingplichtige, die met een ambtenaar een akkoord heeft gesloten waarbij hem in strijd met uitdrukkelijke wetsbepalingen bepaalde voordelen werden verleend, aanspraak zou kunnen maken op de toepassing van dat akkoord dat in zijn hoofde geen gerechtvaardigde verwachtingen kan scheppen"*.¹¹⁰

22. In 2002 heeft het Hof van Cassatie een beperkte toepassing van het vertrouwensbeginsel in de feitenkwesies aanvaard. Het Hof van Cassatie oordeelde hierbij dat indien de administratie in feitenkwesies een vaste gedragsregel volgt dat het wettelijkheidsbeginsel dan niet in het gedrang komt.¹¹¹ In *casu* ging dat over een beoordeling van de manier waarop de boekhouding gevoerd werd en of er al dan niet een bewijskracht aan verleent kon worden.¹¹²

23. Ook volgens de meest recente rechtspraak van het Hof van Cassatie kan geen beroep gedaan worden op het vertrouwensbeginsel als het over rechtskwesies gaat.¹¹³ Dat werd ook bevestigd in de recentste arrest van 2011 van het Hof van Cassatie betreffende de toepassing het vertrouwensbeginsel in fiscale zaken. Er werd namelijk geoordeeld dat: *"Van een algemene gedragslijn afwijkend gedrag kan gerechtvaardigde verwachtingen bij de belastingplichtige creëren, mits dit gedrag niet strijdig is met een wettelijke regel"*.¹¹⁴ Dus ook hier gaat het legaliteitsbeginsel voor op het vertrouwensbeginsel. Er moet evenwel onderscheid worden gemaakt met de administratieve richtlijnen gezien het feit dat belastingplichtigen de administratieve richtlijnen niet geacht worden te kennen of ze te interpreteren.¹¹⁵

¹⁰⁷ MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 61.

¹⁰⁸ COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 55.

¹⁰⁹ Cass., 3 november 2000, FJF 2001/1.

¹¹⁰ Cass., 3 november 2000, Pas. 2000, 1674, TFR 2001, 161, noot B. PEETERS.

¹¹¹ Cass., 3 juni 2002, Pas. 2002, 1274, RW 2003-2004, 1062.

¹¹² VAN CROMBRUGGE, S., "Bewijskracht boekhouding: helpt het vertrouwensbeginsel?", *Fiscoloog* 2002, afl. 860, 7.

¹¹³ Cass., 18 december 2009, AR F.08.0056.F.

¹¹⁴ Cass., 11 februari 2011, F.09.0161.N.

¹¹⁵ VANDEBERGH, H., *Keurt het Hof van Cassatie ten onrechte de toepassing van het vertrouwensbeginsel goed?* http://www.vandebergh-smeets.be/Artikels/Pub_2012_01_18.htm.

24. Desondanks heeft het Hof van Beroep van Gent geoordeeld op 1 maart 2011 dat de in het geding betwistte akkoord dat een vorm had van positieve ruling, niet genegeerd mocht worden door de fiscale administratie omdat het dan strijdig zou zijn met beginselen van behoorlijk bestuur. De burger moest kunnen vertrouwen op de vaste gedragsregel van de administratie.¹¹⁶

25. Conclusie Tenslotte kan geconcludeerd worden dat het tot op vandaag nog altijd niet duidelijk gesteld is wanneer het vertrouwensbeginsel wel wordt gehonoreerd. Het Hof van Cassatie verandert wel eens van koers.¹¹⁷ Indien het gedrag van de administratie duidelijk strijdig is met de wet, dan zal het vertrouwensbeginsel geen voorrang krijgen op het legaliteitsbeginsel. Wanneer het om een feitenkwestie gaat, dan kan het vertrouwensbeginsel wel gehonoreerd worden.

§2 Invloed op de onderhandelingen

26. Het vertrouwensbeginsel kan dus wel ingeroepen worden indien het onderhandeld akkoord om feitenkwesties gaat. Toch is het niet duidelijk in welke mate het dan zou gelden omdat het in sommige gevallen niet duidelijk is waar de grens ligt tussen de rechtskwesties en feitenkwesties. Het omschrijven van beroepsinkomen is een rechtskwestie volgens het Hof van Cassatie, evenzo is dat om bij het bepalen van het doel van een voertuig. Men kan zich de vraag stellen dan of dit eveneens geldt voor goederenvervoer of alleen voor het personenvervoer?¹¹⁸ Door deze vragen te stellen wordt hier eigenlijk in werkelijkheid over feiten geoordeeld die aan de wet getoetst worden.¹¹⁹ Wanneer immers het legaliteitsbeginsel voorrang heeft, zou het ook moeten in de feitenkwesties gelden.

§3 Opmerkingen

27. Het legaliteitsbeginsel kan in conflict komen met het vertrouwensbeginsel doordat de administratie bijvoorbeeld vaststelt dat zij een beslissing had genomen die niet in overeenstemming was met de Grondwet, maar de burger had al rechten geput uit die beslissing en heeft gevolgen doen ontstaan. Wat de belastingplichtige in deze situatie moet doen wordt in het volgende hoofdstuk besproken.

¹¹⁶ Gent 01.03.2011, Fisc.Koer. 2011, afl. 6, 221.

¹¹⁷ ROSSIGNOL, K., "Noot Vertrouwens- versus legaliteitsbeginsel. Het "salomonsoordeel" van de Gentse rechter van eerste aanleg", Not.Fisc.M. 2012/7, 251.

¹¹⁸ Artikel 45 W.BTW.

¹¹⁹ VAN DEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 779-780.

Afdeling 4 Conclusie

28. Zowel de beginselen van het behoorlijk bestuur als de grondwettelijke beginselen bieden aan de burger rechtsbescherming wanneer die in contact treedt met de fiscale overheid.

Enerzijds is het fiscaal recht van openbare orde en dus mag men niet afwijken van de wetgeving met een overeenkomst. De belangen van de staat worden op die manier behartigd. Anderzijds is het begrijpelijk dat de burger die in contact treedt met de administratie een zwakkere partij is en dus ook bescherming geniet die hem verleend is krachtens grondwettelijke en algemene rechtsbeginselen.

29. Het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel zijn de drijfstenen die de burger een uitstekende bescherming zouden kunnen verlenen indien het onderhandeld akkoord strijdig is met wettelijke bepalingen. Niettegenstaande kunnen ze niet altijd worden ingeroepen omdat ze conflicteren met het legaliteitsbeginsel en de openbare orde.

Omtrent het rechtszekerheidsbeginsel is er door het Hof van Cassatie meer duidelijkheid verschaft. Het vertrouwensbeginsel staat op losse schroeven en ondanks het feit dat die vaste waarde heeft, wordt zijn toepassingsgebied nu en dan gewijzigd.

Indien de visie van het Hof van Cassatie wordt gevolgd kan enerzijds besloten worden dat de burger geen beroep kan doen op de beginselen van behoorlijk bestuur om een gedragslijn van de administratie af te dwingen wanneer deze strijdig zou zijn met de wet. De fiscus kan geen legitieme verwachtingen creëren door iets toe te zeggen dat zou indruisen tegen de wet en dus mag die terug komen op niet legitieme toezeggingen. Edoch geldt deze redenering niet als het om feitenkwesties gaat. Het toepassingsgebied van feitenkwesties is evenwel niet duidelijk afgebakend en wordt deze zienswijze ook bekritiseerd.

30. Wanneer de visie van het Grondwettelijk Hof wordt geïnterpreteerd kan begrepen worden dat hij het beginsel van minimale voorzienbaarheid gekoppeld aan het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel voorrang geeft op het legaliteitsbeginsel en zelfs *contra legem* toegepast wordt. Dus wanneer een akkoord strijdig zou zijn met fiscale wetten en de burger de administratie vertrouwd, kon hij niet voorzien dat het akkoord strijdig was en het was voor hem duidelijk wat het standpunt van de administratie was, dan kan een akkoord volgens het Grondwettelijk Hof gehonoreerd worden.

31. In het licht van het arrest van Grondrand *Frères* van het Europese Hof van Justitie kan worden afgeleid dat de belastingplichtige toch nog gebruik moet kunnen maken van het rechtszekerheidsbeginsel wanneer de gedragslijn van de fiscus wijzigt en de regelgeving te vaag is om duidelijk begrepen te worden.¹²⁰

Tenslotte zal een akkoord dat strijdig is met een duidelijk wettekst en die een vermindering of vrijstelling van een belasting verleent, nooit gehonoreerd worden.

¹²⁰ VAN DE VIJVER, A., "Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving", T.F.R., september 2012 afl.425, 619-620.

Hoofdstuk 3 Preventief onderhandelen met de fiscus

Afdeling 1 Inleiding

1. Preventief onderhandelen In dit deel wordt gekeken naar de regelingen die uitdrukkelijk ingevoerd zijn om onderhandelingen met de fiscus mogelijk te maken. De belastingplichtige en de fiscus gaan preventief onderhandelen met het oog op het sluiten van overeenkomst omdat er een onzekerheid bestaat over de toepassing van fiscale wetten of draagwijdte van een artikel.

2. In de praktijk is het ook zo dat er al een tijd een informele praktijk bestaat waar de fiscale akkoorden worden gemaakt. Deze genieten over een ruim toepassingsgebied *ratione materiae* en *ratione temporis*, toch is het probleem dat er voor deze geen echte beschermingsmechanisme bestaat waardoor de rechtszekerheid niet gerealiseerd wordt.¹²¹ Deze informele akkoorden worden vooral gemaakt in de domeinen waarin de veralgemeende wettelijke regeling niet toepasselijk is. De actoren die dat bepalen kunnen uitgemaakt worden door het soort materie, belasting, verrichting, het belastingstadium en het belastingniveau.¹²²

Zoals reeds vermeld is de fiscale wet van openbare orde. Het afwijken ervan is bijna onmogelijk tenzij er bepaalde uitzonderingen zijn die beoordelingsbevoegdheid aan de fiscale administratie verlenen. Deze uitzonderingen die een juridische kader verlenen om te onderhandelen met de fiscus worden hieronder uiteengezet.

3. Belastingontwijking is toegestaan Belangrijk voor deze bijdrage die over de onderhandelingen met de fiscus handelt is dat de belastingontwijking wel toegelaten is. Onder belastingontwijking of vermijding kan het gedrag van de belastingplichtige begrepen worden, waarbij hij buiten de wettelijke toepassingscriteria blijft die moeten voldaan worden om een (eventueel grotere) belastingschuld te doen ontstaan. Er moet wel opgemerkt worden dat belastingontduiking verboden is. Deze is anders dan belastingontwijking doordat er bij dat laatste in hoofde van de belastingplichtige optreden ontbreekt dat opzettelijk een inbreuk zou uitmalen op de fiscale wet. Voorbeeld van een belastingvermijding kan 'het zich onthouden van zwaar belaste verbruiksgoederen' inhouden.¹²³

Brepolsdoctrine Het volgen van de minst belaste weg door de burger, lees 'belasting te ontwijken', is door het Hof van Cassatie bevestigd in het Brepolsarrest en wordt gezien als Brepolsdoctrine. Het Hof van Cassatie bepaalde in het Brepolsarrest dat er geen sprake is van fiscale fraude wanneer de burgers gebruik makend van hun vrijheid van overeenkomst rechtshandelingen stellen die de bedoeling hebben het genot van een voordeliger belastingregime. Dit geldt ook wanneer de vorm die hun rechtshandelingen aannemen niet de meest normale is.¹²⁴

¹²¹ MvT bij het Wetsontwerp van 10 juli 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 1918/001, 16.

¹²² VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 58.

¹²³ DEBRUYNE, E., *Praktisch fiscaal recht, basisbeginselen*, Antwerpen, De Boeck, 2009, 38-39.

¹²⁴ Cass., 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

Dit is belangrijk omdat de belastingplichtige wel belasting mag ontwijken wanneer die in onderhandelingen treedt met de fiscus. Natuurlijk moeten er wel nog andere regels gerespecteerd worden (zie supra).

4. Allereerst wordt een algemene regeling nagegaan waarin 'de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken' het hoofdbestanddeel vormen.

Nadien worden afzonderlijke regelingen onder de loep genomen die zich op het meso- en microniveau situeren. Op mesoniveau worden collectieve afspraken inzake beroepskosten en forfaitaire afspraken over de grond van aanslag besproken. Op microniveau worden individuele afspraken over beroepskosten en akkoordverklaringen voor aangifte en aanslag bestudeerd.

Na het definiëren en schetsen van een wettelijk kader van deze begrippen wordt een analyse gemaakt van de rechtsbescherming die de burger na onderhandelingen geniet. Hierbij worden mogelijke akkoorden die voortspruiten uit onderhandelingen, steunend op een wettelijke basis, afgespiegeld ten opzichte van beginselen van behoorlijke bestuur. Zo worden antwoorden gegeven in hoeverre dat de burger de fiscale overheid mag/kan vertrouwen.

Tenslotte wordt gekeken naar de afdwingbaarheid van een mogelijk akkoord.

Deze uiteenzetting kadert in de situatie waarin dat er nog geen geschil gaande is en waarbij de belastingplichtige onderhandelingen aangaat met de fiscus om zijn rechten en plichten vast te stellen.

Afdeling 2 Voorafgaande beslissing in fiscale zaken

§1 Inleiding

5. Beschrijving Met de voorafgaande beslissing wordt de juridische handeling verstaan waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking gehad heeft. Dit wordt gedaan overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen.¹²⁵ De regeling van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken laat dus aan de belastingplichtige toe een ruling of voorafgaande beslissing te vragen over de toepassing van de fiscale wet. Vaak wordt het gedaan in het kader van investeringen.¹²⁶

6. Achtergrond Het veralgemeend en nieuw systeem is sinds 1 januari 2003 in werking. De ontwikkeling van de Dienst voor voorafgaande beslissingen is in verschillende fasen gebeurd. Voor de jaren negentig was er geen wettelijke regeling om rechtszekerheid te bekomen via een akkoord. Er waren wel uitzonderlijke wettelijke mogelijkheden om een akkoord te sluiten zoals bv. in het kader van artikel 50 WIB dat in een akkoord van aftrek van beroepskosten voorzag. Desondanks begon zich in die tijd een informele rulingpraktijk te ontwikkelen op lokaal en centraal niveau, waarbij afspraken werden gemaakt over de toekomst. Deze verschaften evenwel geen enkele rechtszekerheid omdat de Administratie erop terug kon komen met argumentatie van vergissing of gewijzigde omstandigheden.¹²⁷

§2 Wettelijke basis

7. Wetgeving Het nieuw systeem werd door de wetgever in de artikelen 20 tot 28 van Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een nieuw systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken ingevoerd. De Dienst Voorafgaande Beslissingen is ingesteld door de Wet van 21 juni 2004 en is opgericht in het KB van 13 augustus 2004. Deze dienst heeft een autonome beslissingsbevoegdheid en maakt deel uit van de FOD Financiën.¹²⁸ Bijgevolg wordt het gezien als administratieve overheid¹²⁹, wat belangrijk is voor de toepassing van de beginselen van het behoorlijk bestuur in het kader van rechtsbescherming van de burger.

§3 Toepassingsgebied

8. Werking Een voorafgaande beslissing kan verzocht worden in alle domeinen van federale belastingen (zoals BTW, inkomstenbelastingen,...) en de gewestelijke belastingen (zoals

¹²⁵ Artikel 20 lid 2 van de wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

¹²⁶ X, *Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*, www.belgium.be/nl/belastingen/inkomstenbelastingen/vennootschappen/ruling/.

¹²⁷ PUTZEYS, P., "Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken", A.F.T., 1 januari 2007, 11-15.

¹²⁸ Artikel 20 van de wet 24 december 2002.

¹²⁹ Artikel 23 van de wet 24 december 2002.

schenkingsrechten, successierechten,...)¹³⁰. Zowel rechtspersonen als natuurlijke personen kunnen gebruik maken van deze regeling voor directe en indirecte belastingen.¹³¹

9. Desondanks is het toepassingsgebied beperkt tot bijzondere situaties, die nauwkeurig omschreven worden en waarin verwezen wordt naar een concreet ontwerp. De realisatie ervan moet bovendien ernstig overwogen worden. De belastingplichtige kan ook alleen maar een beslissing krijgen indien het voor de aangifte plaats vindt. Artikel 20 somt nog enkele uitzonderingsgronden,¹³² waar niet verder wordt op ingegaan omdat ze zo beperkt zijn. Nadat de Dienst alle informatie gekregen heeft, beslist het eenzijdig over de aan hem voorgelegde casus.

§4 Onderhandelingsmogelijkheden

10. Prefiling meeting De Dienst wijst er wel zelf op dat die sinds zijn oprichting gebruik maakt van de 'prefiling meetings'. Ook gezien als een vrijblijvend, inleidend gesprek. Evenwel heeft die geen wettelijke basis, maar het wordt toch besproken omdat het kadert in het systeem van voorafgaande beslissingen en omdat de belastingplichtige mogelijk de indruk kan krijgen dat het toch deel uitmaakt van de voorafgaande beslissing.¹³³

In deze fase die voorafgaat aan de indiening van de aanvraag, kan de belastingplichtige zelf, of zijn aangestelde, inzicht krijgen in de houding van de dienst. Deze kunnen inhoudelijk constructief zijn en zelfs tot een maximale efficiëntie leiden. Hierbij worden fiscaaltechnische zaken besproken, die de belastingplichtigen zeer goed moet voorbereiden. De verzoeker kan ook anoniem blijven.

Uit parlementair onderzoek is het zelfs aan het licht gekomen dat de fiscus en de belastingplichtige in praktijk wel voorakkoorden sluiten in *prefiling* meeting fase en dus is het niet zo dat de administratie iets oplegt zonder het medeweten van de belastingplichtige.¹³⁴ Er wordt redelijk wat onderhandelend en dit vooral in deze *prefiling* meeting fase. Er wordt dan een akkoord gesloten dat de uiteindelijke ruling zal gebaseerd zijn op dat akkoord. De voorzitter van de Rulings Dienst had aangestipt in het parlement dat de ambtenaren zich klantgericht opstellen. Toch is het parlement niet helemaal tevreden met deze onderhandelingsgerichte aanpak en zijn er al wetsvoorstellen ingediend om de onderhandelingen onmogelijk te maken door een controleorgaan op te richten.¹³⁵

11. Toch is het zo dat de belastingplichtige best niet te veel verwachtingen koestert bij een positieve houding van de administratie. Die kan namelijk achteraf toch nog in het nadeel van de aanvrager beslissen. Aan de andere kant, als de belastingplichtige direct merkt dat de beslissing voor hem nadelig zou kunnen uitvallen kan hij afzien van de uiteindelijke aanvraag.

¹³⁰ Artikel 20 van de wet 24 december 2002.

¹³¹ De wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

¹³² Artikel 20 van de wet 24 december 2002.

¹³³ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 65.

¹³⁴ Parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, Parl.St., Kamer, 2009, nr. 52-0034/004, 52-53 en 259-262.

¹³⁵ Wetsvoorstel tot oprichting van een Comité van toezicht op de diensten die specifiek zijn belast met de strijd tegen de fiscale, sociale en economische fraude, alsook tegen de witwaspraktijken (Comité F), *Parl.St.*, Kamer, 2010, nr. 53-0442/001 en X., "Rulingbeleid toegelicht in Parlement", *Fiscale actualiteit*, nr. 35, 6 oktober 2011, 11-12.

Dus in de inleidende fase kunnen de belastingplichtigen in overleg treden met de dienst, toch biedt het geen enkele rechtszekerheid.¹³⁶

§5 Een onderhandeld akkoord als voorloper van een ruling

12. Een ongunstige ruling Indien aan de belastingplichtige een ongunstige voorafgaande beslissing wordt afgegeven nadat die in de *prefiling* meeting fase iets anders had overeengekomen, dan kan die nog altijd een beroep tegen die ruling instellen bij de rechtbank omdat hij daarmee niet akkoord gaat.¹³⁷ Dat werd al aangehaald door de minister van Financiën¹³⁸ en door de rechtsleer¹³⁹. Bovendien is dat eveneens bevestigd door de rechtbank van eerste aanleg te Bergen. In deze casus wou de belastingplichtige een hervorming na een ongunstige ruling bekomen, maar de rechtbank moest vaststellen dat de ruling reeds een uitwerking had gekregen en er reeds ten gronde een procedure aanhangig was. Dit had tot gevolg dat de vordering betreffende de wettigheid van ruling over het ontwerp van overeenkomst 'zonder voorwerp' geworden was.¹⁴⁰

13. Een strijdige ruling Indien op basis van een akkoord in de *prefiling* meeting fase een gunstige ruling wordt genomen voor de belastingplichtige door de Rulingsdienst en die ruling zou strijdig zijn met het legaliteitsbeginsel en de fiscus die ruling niet zou honoreren, dan kan de belastingplichtige ook niet met succes afdwingen dat de ruling toch wordt toegepast omdat die strijdig is met de wetten.

Dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen zich dient te houden aan het legaliteitsbeginsel kan afgeleid worden uit artikel 20 lid 3 van de Wet 24 december 2002. In dit artikel wordt gezegd dat de voorafgaande beslissing geen vermindering of vrijstelling van de belasting mag toekennen. Dit is een onrechtstreekse verwijzing naar het artikel 172 lid 2 Grondwet. Niettegenstaande deze verwijzing moet de fiscus altijd de Grondwet respecteren. De eis van wetmatigheid en gelijkheid is er immers in verankerd. Een ruling *contra legem* brengt de schending van het legaliteitsbeginsel met zich mee.¹⁴¹ Dat kan indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing moet voldoen niet voldaan zijn, of indien blijkt dat de verrichtingen of de situatie door de belastingplichtige onjuist of onvolledig omschreven werd. Eveneens wanneer de essentiële elementen van de verrichting niet verwezenlijkt waren op de door aanvrager omschreven wijze. Een voorafgaande beslissing kan ook in strijd zijn met het fiscale legaliteitsbeginsel wanneer die onwettig is en dus niet in overeenstemming met de regels van het interne recht, de verdragen of het gemeenschapsrecht. Een voorbeeld kan zijn: indien er een aanzienlijke vrijstelling van de belasting wordt toegekend.

¹³⁶ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 66.

¹³⁷ TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2012-2013*, Mechelen, Kluwer, 2012-2013, 736.

¹³⁸ Vr. nr. 360 CRUCKE 30 september 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 52-40, 10403.

¹³⁹ T. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *R.G.C.F.* 2008, afl. 6, 459.

WILLEMS, R., "Geen rechtszekerheid door ruling: beroep bij rechtbank niet uitgesloten", *Fisc. Act.* 2009, afl. 4, 1-3.

¹⁴⁰ Rb. Bergen 25 mei 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl.20, 6-8.

¹⁴¹ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 268.

14. Desondanks kan uit de rechtspraak worden afgeleid dat een belastingplichtige moet kunnen vertrouwen indien de Administratie een duidelijke en ondubbelzinnige positie inneemt. De beginselen van behoorlijk bestuur, het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel zorgen ervoor dat het legaliteitsbeginsel minder streng wordt toegepast indien de belastingplichtige ter goeder trouw was.¹⁴² Al is het Hof van Cassatie ervan overtuigd dat rulings *contra legem* nooit legitieme verwachtingen kunnen creëren die gehonoreerd mogen worden.¹⁴³

15. Volgens de leer van het Hof van Cassatie mag een ruling niet gehonoreerd worden wanneer die over rechtskwesties handelt en niet over feitenkwesties. Volgens het Hof mag dus de administratie zich niet uitspreken over rechtsaangelegenheden en indien die het toch doet zal die niet gebonden zijn door haar beslissing waarbij die dus tot een belastingheffing kan overgaan terwijl zij eerst liet weten iets niet te belasten. Hetzelfde zou ook gelden voor een met de wet strijdige ruling.¹⁴⁴ Dikwijls heeft de burger zijn gedrag op de beslissing afgestemd omdat die de overheid vertrouwde. Een ongeldige ruling kan enkel afgedwongen worden als het een kwestie van het gedrag van de belastingplichtige is en niet eenmalige verrichtingen.¹⁴⁵

16. Termijnvoorwaarden De voorafgaande beslissing in fiscale zaken wordt genomen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar, behalve als er gevallen zijn waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt. Deze termijn is in overeenstemming met de op internationaal niveau aanvaardbare praktijk en geldt voor de verrichtingen die niet eenmalig zijn.^{146,147}

§6 Evaluatie

17. Conclusie Er kan worden besloten dat de partijen wel degelijk kunnen onderhandelen in het kader van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken. Dit is mogelijk in de *prefiling* meeting fase. Indien de administratie nadat in de *prefiling* meeting een gunstig akkoord werd overeengekomen en de rulingdienst toch nog een ongunstige ruling neemt voor de belastingplichtige dan kan hij die nog aanvechten bij de rechtbank, maar op andere gronden dan het inroepen van een akkoord omdat de rulingdienst eenzijdig moet beslissen. Anderzijds wanneer de rulingcommissie, na een akkoord, een gunstig ruling heeft genomen die strijdig is met de wet en de fiscus gaat die ruling niet toepassen, dan kan de belastingplichtige zich op het vertrouwens-en rechtszekerheidsbeginsel beroepen volgens de recentste rechtspraak van het Hof van Beroep van Gent. Volgens het Hof van Cassatie dat eerder oordeelde over de kwestie, mag dat niet.

Dus wanneer de belastingplichtige een voorafgaande beslissing in fiscale zaken wil bekomen, dat men in de praktijk erover wel kan onderhandelen. De kans is groot dat de Administratie zich niet aan een onderhandeld akkoord zal houden omdat die daar niet alleen toe verplicht is, maar ook

¹⁴² Gent 01.03.2011, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 6, 221.

¹⁴³ Cass., 13 december 2007, F.06.0065.N.

¹⁴⁴ Cass., 13 december 2007, F.06.0065.N.

¹⁴⁵ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 792.

¹⁴⁶ Artikel 23 lid 1 van de Wet van 24 december 2002.

¹⁴⁷ MvT bij het Wetsontwerp van 30 april 2004 tot wijziging van het WIB 1992 en de Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 1079/001, 65.

omdat de wetgever een wettelijke regeling oplegt waarbinnen de administratie eenzijdig moet beslissen. De overheid is dus in dit geval gebonden aan het legaliteitsbeginsel en zal de burger in geval dat die niet tevreden is met de voorafgaande beslissing zich niet kunnen beroepen op het vertrouwensbeginsel waarbij de gewekte verwachtingen gehonoreerd moeten worden omdat de overheid niet mag afwijken van de wet. De enige rechtszekerheid die de verzoeker kan bekomen is de veronderstelling van hoe dat de administratie ten opzichte van zijn aanvraag staat. En dat in de *prefiling* meeting. Indien de burger niet akkoord gaat met de ruling, zal hij nog naar de rechtbank kunnen stappen.

§7 Fiscale ruling in Nederland

18. Nederland heeft een ander rulling systeem Nederland kent ook al een geruime tijd een rulling praktijk. Een Nederlandse rulling is niet helemaal vergelijkbaar met de Belgische omdat deze eerste in grensoverschrijdende situaties wordt toegepast en geldt niet op internrechtelijk niveau.¹⁴⁸ Het rullingsstelsel is sinds maart 2001 grondig gewijzigd. Tot 2001 bestonden er twee soorten *rulings*:

- *standaardrulings* die aan licentie-, holdings- en financieringsvennootschappen in Nederland werden verleend. Ze hadden vooral betrekking op 'arm's length'- karakter. Het werd gezien als een gesloten systeem omdat het alleen voor bepaalde onderwerpen in aanmerking kwam.
- niet-*standaardrulings* werden verleend aan een natuurlijke persoon gevestigd in Nederland en die een bepaalde activiteit ontplooidde. Het had vooral betrekking op specifieke aangelegenheden zoals verrekenprijzen, de aard van inkomsten uit bepaalde financiële instrumenten (interest of dividend), de afschrijvingstermijn van bepaalde activa.

19. Ten gevolge van de OESO en de EU initiatieven werd deze praktijk afgeschaft en een nieuw geïndividualiseerd systeem ingevoerd. Nederland kent nu twee soorten *rulings*: *Advance Tax Rulings* en *Advance Pricing Agreements (APA)*. Ze zijn bedoeld om aan de buitenlandse investeerders in het binnenland zekerheid te bieden over de fiscale zaken. Dankzij deze afspraken die bindend zijn wordt duidelijk hoe de actuele internationale regels worden toegepast. Op die manier worden de interpretatieverschillen vermeden.

20. Advance Pricing Agreements (APA) Een APA schept zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een *arm's-lengthbeloning*) of een transfermethode voor de vaststelling van zulke beloning tussen onderdelen van eenzelfde lichaam en tussen gelieerde lichamen. Het is alleen voor grensoverschrijdende transacties. Het gaat dus over de zekerheid van verrekenprijzen bij grensoverschrijdende transacties.¹⁴⁹ Zo een agreement heeft geldigheidsduur van vier of vijf jaar, afhankelijk van de wenselijkheid ervan.¹⁵⁰

¹⁴⁸ L.A. DE BLIECK, P.J. VAN AMERSFOORT, J. DE BLIECK en E.A.G. VAN DER OUDERAA, Algemene wet inzake rijks- belastingen, Deventer, Kluwer, 2004, 240.

¹⁴⁹ X, *Behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements*, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/besluiten/2004/08/11/behandelprocedure-verzoeken-om-advance-pricing-agreements.html>.

¹⁵⁰ Artikel 4 het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, betreffende behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements.

Uit de wetgeving blijkt dat er geen overeenkomsten kunnen worden gesloten tussen de belastingplichtige en de belastingdienst. Na het verstrekken van informatie door de belastingplichtige, toetst de Belastingdienst de feiten om het verzoek te beoordelen.¹⁵¹ In de *prefiling* meeting fase kan de belastingplichtige wel een anoniem gesprek doen plaatsvinden¹⁵², maar het is niet duidelijk of de partijen informele akkoorden kunnen sluiten waarop een ruling dan gebaseerd zou zijn, zoals bij de Belgische fiscale ruling. Bovendien worden er vaststellingsovereenkomsten tussen de belastingdiensten van twee staten gesloten, waarin zo een APA zal kaderen. Daarom lijkt het dat de onderhandelingsruimte minimaal is.

22. Advance Taks Rulings Een ATR schept op voorhand zekerheid over de fiscale gevolgen van een geplande transactie of een pakket van transacties. Ook al is dit systeem van ruling ook toepasselijk voor zowel binnen-als buitenlandse aangelegenheden, toch is het toepassingsgebied heel beperkt en strekt zich uit toe tot drie situaties.¹⁵³ Namelijk:

- over de vraag of er al dan niet een vaste inrichting in Nederland gevestigd is die tot een buitenlands vennootschap behoort
- inzake hybride rechtsvormen of financieringsvormen
- over de vraag naar gebruik van de deelnemingsvrijstelling voor tussenhoudsters die zich in internationale verhoudingen bevinden en voor tophoudsters die geen actieve dochtermaatschappijen in Nederland heeft¹⁵⁴

Voor zulke ruling is een maximale termijn van vier jaar voorzien. Nadien moet de belastingplichtige opnieuw voorwaarden overeenkomen.¹⁵⁵

De gevolgen van de ATR worden opgenomen in een vaststellingsovereenkomst tussen de Belastingdienst en de verzoekende partij. In de oriënterende etappe kan geen overleg plaats vinden. Er wordt wel een overleg gedaan om te zien of het voorliggend verzoek binnen het kader van ATR past.¹⁵⁶

Voor ATR kunnen de partijen wel degelijk onderhandelen omdat een ATR in een vaststellingsovereenkomst wordt opgenomen. Dat betekent dat: *"bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken."*¹⁵⁷ Hierover later meer.¹⁵⁸

¹⁵¹ Artikel 7 van het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, betreffende behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements.

¹⁵² Artikel 1 laatste lid van het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, betreffende behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements.

¹⁵³ X, *Procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken*, www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/besluiten/2004/08/11/procedure-voor-behandeling-van-advance-tax-ruling-verzoeken.html.

¹⁵⁴ Artikel 3 van het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M betreffende procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken.

¹⁵⁵ Artikel 5 van het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M betreffende procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken.

¹⁵⁶ Artikel 8 van het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M betreffende procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken.

¹⁵⁷ Artikel 7:900 eerste lid, BW.

¹⁵⁸ Zie infra.

23. Nederlandse fiscale ruling vergeleken met Belgische Het Belgisch systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken verschilt aanzienlijk van het Nederlandse. Het toepassingsgebied van de Nederlandse fiscale ruling is zeer erg beperkt. Het gaat daar vooral over rechtspersonen, hoe de transacties verrekend worden¹⁵⁹, en hoe hun rechtshandelingen of financieringsvormen belast worden¹⁶⁰. In België kent fiscale ruling een heel ruim toepassingsgebied. Zowel natuurlijke als rechtspersonen kunnen er gebruik van maken.¹⁶¹

Op het vlak van onderhandelingen kan er gezegd worden dat officieel in België niet mag worden onderhandeld over een ruling, maar dat wordt wel gedaan in de *prefiling* meeting fase, dat eigenlijk zou moeten dienen als een anoniem informatiegesprek. Toch blijkt uit parlementaire stukken dat er akkoorden worden gesloten. Eigenlijk hebben ze geen juridische waarde. Zoals reeds opgemerkt is, indien tussen de fiscus en de belastingplichtige een akkoord in de *prefiling* meeting fase werd afgesloten, maar de rulingdienst geeft een andere beslissing uit, dan kan er beroep worden ingesteld tegen de ruling zelf. In Nederland daarentegen worden voor de ATR vaststellingsovereenkomsten gesloten. Dus men kan onderhandelen over de manier van uitwerking van gevolgen die in ATR zullen worden opgenomen. Voor APA's is ook een overlegprocedure voorzien maar dan alleen voor de overheden van verschillende staten en niet voor de belastingplichtige en de Belastingdienst. Wat wel overeenstemt is het doel van fiscale rulings in beide landen. Zowel Belgische als Nederlandse rulings trachten in rechtszekerheid te voorzien voor de belastingplichtige.

Afdeling 3 Overleg inzake de forfaitaire grondslag van aanslag

3.1 Forfaitaire grondslag van aanslag inzake inkomstenbelastingen

§1 Wettelijke basis

24. Wetgeving Op grond van het artikel 342 §1 lid 2 WIB kan de administratie in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens. Dat artikel bepaalt in het bijzonder dat:

§ 1. Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.

De administratie kan te dien einde, in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen.

De in vorig lid bedoelde forfaitaire grondslagen van aanslag mogen vastgesteld worden voor drie opeenvolgende aanslagjaren.

¹⁵⁹ APA

¹⁶⁰ ATR

¹⁶¹ Artikel 20 van de wet 24 december 2002.

De administratie kan eveneens, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren.

§ 2. De Koning bepaalt, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn.

§ 3. Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, zijn de belastbare minima die door de Koning in uitvoering van § 2 zijn vastgesteld, eveneens van toepassing op elke onderneming en beoefenaar van een vrij beroep.¹⁶²

25. Doel van het forfait Uit de memorie van toelichting kan opgemaakt worden dat de werkwijze van dat artikel is ingevoerd om de aanslag van de belastingplichtigen te vereenvoudigen indien ze geen bewijskrachtige boekhouding kunnen voorleggen.¹⁶³

§2 Toepassingsgebied

26. Werking Uit dit artikel kan afgeleid worden dat het gaat om een akkoord.¹⁶⁴ Het forfait (akkoord) wordt afgesloten tussen de fiscus en de bevoegde bedrijfsgroepering, maar het forfait zelf is van toepassing op natuurlijke personen. Veelvoorkomend is het forfait voor landbouwbedrijven, maar ook voor kapper, frietkramers, apothekers, bakkers enz. kan een forfait worden overeengekomen.¹⁶⁵ Indien de belastingschuldigen hun bedrijvigheid kennelijk niet onder normale omstandigheden uitoefenden mag deze forfait niet gebruikt worden.¹⁶⁶ Wanneer de belastingschuldige zich in uitzonderlijk ongunstige exploitatievoorwaarden bevindt, heeft die het recht om de toepassing van het forfait te weigeren mits hij daar bewijs van kan leveren.¹⁶⁷

De fiscus mag ook het forfait toepassen op de belastingplichtigen die geen lid uitmaken van de beroepsgroepering in kwestie en die nochtans niet akkoord gaan met de grondslagen van het forfait. Om reden dat deze aanslagen een bijzondere toepassing uitmaken van de taxatie bij vergelijking en bijgevolg is het akkoord van de belastingschuldige voor een wettelijke wijze van taxatie niet verplicht.¹⁶⁸

27. Om van deze regeling gebruik te kunnen maken is het noodzakelijk dat er geen bewijskrachtige gegevens zijn.¹⁶⁹ De administratie die uiteindelijk beslist via forfait te belasten zal eerst moeten bewijzen dat er met betrekking tot belastbare inkomsten geen bewijzen aanwezig

¹⁶² Artikel 342 WIB92.

¹⁶³ Memorie van Toelichting bij de Wet van 13 juli 1930, *Parl. doc.*, Kamer, 1929-30, nr. 13, 18.

¹⁶⁴ Artikel 342 WIB92.

¹⁶⁵ VANDEBERGH, H., TREUNEN, K., "Het forfait: toepassing inzake BTW en inkomstenbelasting", T.F.R., januari 2004, 51-75.

¹⁶⁶ COPPENS, L., "De zelfstandige en de fiscus. Bewijskrachtige boekhouding of forfaitaire taxatie", *Bull. Bel.*, 1984, nr. 634, 3257.

¹⁶⁷ Com. IB 1992, nr. 342/35.

¹⁶⁸ Cass., 18 december 1956, *Pas.* 1957, I, 422.

¹⁶⁹ Cass., 29 november 1943, *Pas.*, 1944, I, 73.

zijn.¹⁷⁰ Maar er wordt ook gewoon aangenomen dat de administratie ervan mag uitgaan dat de belastingplichtige geen bewijskrachtige boekhouding bezit.¹⁷¹

De grondslagen van die aard zijn, alsof ze berekend werden met behulp van vergelijking van drie soortgelijke belastingplichtige. Dat heeft tot gevolg dat ze door de fiscus slechts kunnen worden ingeroepen indien geen bewijskrachtige gegevens voorhanden zijn. Dus onder meer bij gebrek aan bewijskrachtige boekhouding.¹⁷²

28. Deze forfaits mogen worden vastgesteld voor drie opeenvolgende jaren.¹⁷³ De fiscus mag op de forfaitaire regeling niet zomaar terugkomen, maar de administratie is niet verplicht om de bijvoorbeeld de beroepskosten te aanvaarden. Indien de fiscus meerdere jaren het akkoord toepast en bij de belastingplichtige indruk wordt gewekt dat het akkoord wettig is en hij dus geen bewijsstukken met betrekking tot zijn beroepskosten meer gaat verzamelen, kan van hem moeilijk worden verwacht dat hij bewijsstukken kan voorleggen van de beroepskosten die hij tijdens de duur van het forfait heeft gemaakt. Hij heeft immers gekozen om geen bewijskrachtige boekhouding te voeren om forfait toe te passen. Indien de fiscus het forfait retroactief zou verwerpen dan kan het tot gevolg hebben dat de belastingplichtige in een onhoudbare positie gebracht zou worden.¹⁷⁴ Daarom moet de fiscus bewijs leveren dat de bedragen van de belastbare winst hoger zijn dan afgesproken in het forfait. Hierbij zal die nog eens moeten bewijzen dat de nettowinst daadwerkelijk hoger ligt dan het forfait bepaalt.¹⁷⁵

29. Inzake de grondwettelijke beginselen werd er een keer beslist dat het vertrouwensbeginsel zwaarder doorweegt dan het legaliteitsbeginsel en dus een akkoord dat onwettig is moet worden erkend in voorafgaande aanslagjaren.¹⁷⁶ Evenwel werd in 2000 en 2001 door het Hof van Cassatie beslist dat het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel moeten zwichten voor het legaliteitsbeginsel.¹⁷⁷ In 2004 veranderde het Hof van Cassatie van zijn visie en oordeelde dat taxatieregeling ook naar het verleden toe mag gewijzigd worden.¹⁷⁸ Niet veel later zei het Hof van Cassatie ook dat de belastingplichtige niet kan/mag afleiden uit een bestaande gedragslijn van de administratie dat die in de toekomst geen andere bewijzen zal gebruiken en dus worden de beginselen van behoorlijk bestuur niet geschonden indien de fiscus een forfaitaire regeling inwisselt voor een taxatie gebaseerd op basis van werkelijke inkomsten die zij kan bewijzen. Het Hof zegt wel dat de administratie een bestaande toestand niet helemaal mag negeren en dus wanneer die het gebruik van de forfaitaire barema's wenst op te zeggen, dan kan het enkel voor de toekomst gelden.¹⁷⁹

¹⁷⁰ CLAEYS-BOÛAERT, I., *Enkele bemerkingen nopens bewijsproblemen in verband met de inkomstenbelastingen*, in *Liber Amicorum J. Van Houtte*, I, Brussel, Elsevier, 1975, 141-177.

¹⁷¹ Cass., 20 juni 2002, F.J.F., No. 2002/218.

¹⁷² TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2012-2013*, Mechelen, Kluwer, 2012-13, 727.

¹⁷³ Artikel 342 §1 lid 3 WIB92.

¹⁷⁴ Antwerpen 8 april 2008, Fisc.Koer. 2008, 540 met noot W. DEFOOR.

¹⁷⁵ VANDEBERGH, H., "Méerontvangsten van landbouwers en fruitteilers", TFR 2001, 374-376.

¹⁷⁶ Cass., 27 maart 1992, R.W. 1991-1992, 1466; Antwerpen 1 april 1997, Fisc. Act. 1997, afl. 21, 1.

¹⁷⁷ Cass., 3 november 2000, T.F.R. 2001, afl. 195, 164, noot B. PEETERS; Cass., 26 oktober 2001, Fiscoloog 2001, afl. 825, 6, noot S. VAN CROMBRUGGE.

¹⁷⁸ Cass., 11 juni 2004, FJF nr. 2004/241 en *Fisc.Koer.* 2004, 557 met noot W. DEFOOR. I/

¹⁷⁹ Cass., 3 december 2004, RGCF 2006, 42.

§3 Een onderhandeld akkoord over het forfait

30. De beroepsgroeperingen moeten doorgaans zelfs de onderhandelingen aanknopen.¹⁸⁰ De fiscus is niet verplicht om te onderhandelen over de forfaitaire grondslagen van aanslag met de betrokken beroepsgroeperingen.¹⁸¹ Het overleg voor deze forfaitaire afspraak zal geen succes hebben indien de fiscus kan aantonen dat de werkelijke winst aanzienlijk groter is dan de forfaitaire grondslag van aanslag.¹⁸²

Afzien van het forfait Dat de belastingplichtige akkoord moet gaan met de taxatiemethode die de fiscus gekozen heeft is niet voorzien in de wet. Als de belastingplichtige controleerbare en positieve gegevens kan aantonen, dan kan hij zich verzetten tegen het forfait dat op hem wordt toegepast.¹⁸³ Met alle middelen van het recht kan die vrij een tegenbewijs proberen te leveren. Ook de volgende argumenten kunnen de administratie overtuigen van afschaffing van het forfait:

- het bewijs van uitzonderlijk ongunstige omstandigheden of de onmogelijkheid van uitoefening van bedrijvigheid kennelijk niet onder normale omstandigheden¹⁸⁴;
- het bewijs van zich niet in de sector te bevinden waarvoor het akkoord over het forfait overeengekomen is¹⁸⁵
- of de juiste som van zijn inkomsten te bewijzen.¹⁸⁶

Indien de fiscus het forfait toch nog toelaatbaar wil verklaren dan moet die bewijzen dat het in *casu* wel van toepassing is en bovendien ook nog de gelijkwaardigheid van de exploitatievoorwaarden.

31. Vergelijkbare procedure Op basis van het oud artikel 343 §1 WIB 92 dat met ingang van het aanslagjaar 1999 werd geschrapt, was er een expliciete mogelijkheid in dat artikel bepaald om een akkoord te sluiten over een forfait betreffende over nettowinsten of-baten bij bepaalde categorieën van belastingplichtigen. Deze akkoorden werden met individuele belastingplichtige afgesloten en niet met beroepsgroeperingen zoals in kader van 342 §1 lid 2 WIB. Dat artikel bepaalde: "*Op voorwaarde dat het 100.000 frank niet overtreft wordt het nettobedrag van de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst en baten, dat na verificatie van de aangifte voor een aanslagjaar als belastbaar wordt erkend, met een schriftelijk akkoord van de belastingplichtige en van de administratie, forfaitair in aanmerking genomen voor de vaststelling van de winst of baten over de eerstvolgende twee aanslagjaren.*" De akkoorden die waren afgesloten in het kader van dat artikel bleven wel in werking voor de volgende aanslagjaren. Ook al is dat artikel niet meer in werking, het geeft aan dat er dus wel degelijk akkoorden mogelijk zijn.¹⁸⁷

32. Tegensprekelijke rechtspraak Uit rechtspraak blijkt eveneens dat zulke akkoorden ook bekrachtigd zijn geweest door de rechter. Zo werd het bestaan van een akkoord bevestigd over het

¹⁸⁰ Com. IB 1992, nr. 342/32.

¹⁸¹ Cass., 28 juni 1955, *Pas.*, 1955, I, 1175.

¹⁸² Com. IB 1992, nr. 342/34.

¹⁸³ Cass., 18 december 1956, *Pas.*, 1957, I, 422.

¹⁸⁴ Liège, 24 maart 1982, *J.D.F.*, 1983, 219; Liège 9 november 1983, *F.J.F.*, 84/71.

¹⁸⁵ Brussel, 23 april 1985, *F.J.F.*, No. 86/104.

¹⁸⁶ Com. IB 1992, 342/38.

¹⁸⁷ Brussel, 23 april 1985, *F.J.F.*, No. 86/104.

bedrag van recupereerbare verliezen¹⁸⁸ Of een akkoord bij wijze van dading tussen de fiscus en de belastingplichtige inzake de vaststelling van de verliezen.¹⁸⁹ Er werd ook geoordeeld dat artikel 343 WIB92 aan de administratie drie jaar onderzoekstermijn geeft waarbinnen die haar onderzoek kan starten. Volgens sommige rechtspraak is de administratie door dat artikel niet gemachtigd om terug te komen op een definitief individueel akkoord, ook niet indien die te weten komt dat sommige lasten geen bedrijfskarakter bezitten.¹⁹⁰ Anderzijds werd ook door het Hof van Beroep van Luik bepaald dat een akkoord op basis van artikel 343 WIB92 geen overeenkomst is die de partijen bindt. Immers wanneer een materiele vergissing wordt begaan, dan kan de fiscus een bijkomende aanslag vestigen.¹⁹¹

Het vertrouwensbeginsel werd wel eens gehonoreerd wanneer een forfait meerdere jaren werd aanvaard voor bepaalde bedrijfsuitgaven, dan kan de fiscus geen bewijs van deze uitgaven voor het verleden vragen. Bij de belastingplichtige werd immers op gewettigd vertrouwen gewekt dat zo een forfait een verworven recht is voor het verleden.¹⁹² Ook voor de afschrijvingspercentages is deze regeling toepasselijk.¹⁹³

Het is dus niet echt duidelijk welk statuut dat zo een akkoord heeft. Voor het afgeschafte artikel 343 WIB bestaat nogal wat rechtspraak, die evenwel niet helemaal overeenstemt. Enerzijds zegt het Hof van Beroep van Luik dat een akkoord geen overeenkomst is in de zin van artikel 1134 BW.¹⁹⁴ Anderzijds aanvaardt hetzelfde Hof van Beroep in zijn arrest van 1988 dat een belastingplichtige zich op rechtsdwaling kan beroepen indien de belastingplichtige in het kader van een akkoord inzake indiciaire vermogensafrekening niet wist dat hem ook een frauduleuze intentie ten laste werd gelegd in dat akkoord.¹⁹⁵

§4 Gevolgen van het forfait:

33. Er kan worden besloten dat de fiscus en de beroepsverenigingen mogen onderhandelen over de belastbare grondslag van aanslag of de BTW indien geen bewijskrachtige gegevens voorhanden zijn. Deze onderhandelingen krijgen een vorm van akkoord dat aangevochten kan worden. Dat deze onderhandelingen zullen de openbare orde karakter van het fiscaal recht niet schenden indien het om een feitenkwestie zal gaan.

34. Geen schending bij retroactieve werking van nieuwe forfait Er zal geen inbreuk op beginselen van behoorlijk bestuur plaats vinden wanneer een forfait dat later werd gewijzigd, toegepast wordt op de inkomsten die al eerder aangegeven werden.¹⁹⁶ De fiscus kan ook aantonen dat het forfaitaire grondslag dat door hem in een collectief overleg aangenomen werd onderschat

¹⁸⁸ Antwerpen 28 januari 1997, *A.F.T.* 1997, afl. 6-7, 193.

¹⁸⁹ Brussel 15 februari 1988, *A.F.T.* 1989, 239.

¹⁹⁰ Brussel 12 februari 1985, *Bull.Bel.*, afl. 651, 1176.

¹⁹¹ Luik 21 mei 1986, *F.J.F.*, No 86/178, 273.

¹⁹² Brussel 24 februari 1987, *J.D.F.* 1987, 346.

¹⁹³ Brussel 15 september 1994, *Fisc. Act.* 1994, afl. 38, 6.

¹⁹⁴ Luik 21 mei 1986, *F.J.F.*, No 86/178, 273.

¹⁹⁵ Luik 29 juni 1988, *J.D.F.* 1989, 99.

¹⁹⁶ Cass., 11 juni 2004, *FJF* nr. 2004/241 en *Fisc.Koer.* 2004, 557 met noot W. DEFOOR. I.

is.¹⁹⁷ Het vertrouwensbeginsel wordt niet geschonden indien de fiscus na een onderzoek de forfaitaire aanslag wil wijzigen voor de belastbare tijdperken die vooraf gaan aan een controle.¹⁹⁸

Forfait is beperkt in de tijd Wanneer de belastingplichtige onderhandeld had voor een forfait en dit daarna jarenlang gebruikt werd voor het bepalen van het belastbare inkomen, dan kan die naar de toekomst toe toch niet van de administratie afdwingen dat die hierdoor gebonden zou zijn. Daar het forfait geen recht is van de belastingplichtige.¹⁹⁹

35. Afwijking door fiscus toegestaan Wanneer er over een forfait afgesproken werd, dan kan de administratie daar nog steeds van afwijken indien die kan bewijzen dat het werkelijk inkomen hoger ligt dan uit de aangifte blijkt te zijn.²⁰⁰ Een forfait is dus een akkoord waarvan men steeds mag afwijken mits voldaan is aan de voorwaarden. De belastingplichtige kan moeilijk beroep doen op de rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel wanneer de administratie een bepaalde gedragslijn aanneemt omdat indien de fiscus ontdekt dat er andere cijfers zijn, dan kan die eenzijdig veranderingen brengen aan het akkoord, maar alleen wanneer die kan bewijzen dat de inkomsten hoger liggen.²⁰¹

36. Fiscus mag bewijsmiddelen inzamelen Dat bevestigt ook het Hof van Cassatie. Het Hof heeft geoordeeld dat bij de beroepsorganisatie geen gerechtvaardigd vertrouwen of verwachting kan gewekt worden naar de toekomst toe alleen door de omstandigheid dat de administratie gedurende meerdere aanslagjaren een akkoord heeft aanvaard. De fiscus mag hierdoor niet belet worden om voor latere aanslagjaren gebruik te maken van andere bewijsmiddelen en dus ook iets anders beslissen. Gezien het feit dat de belastbare grondslag wordt vastgesteld op grond van werkelijk verkregen inkomsten rekening houdend met de werkzaamheden van de belastingplichtige, is de fiscus in *casu* niet gebonden. De bewijsmiddelen die de administratie dan gebruikt kunnen van jaar tot jaar anders zijn.²⁰² Toch moet opgemerkt worden dat er eveneens een oude rechtspraak bestaat die het gerechtvaardigd vertrouwen voor laat gaan.²⁰³

37. Voorwaarde om af te wijken van het forfait De beroepsvereniging kan dus onderhandelen met de administratie om een akkoord te bekomen op basis van artikel 342 § 1 WIB, maar die moet altijd in het achterhoofd houden dat indien de fiscus ontdekt dat de inkomsten veranderen en die daar een bewijs van kan leveren, dan zal die de aanslag veranderen. Evenwel zonder positief en controleerbaar tegenbewijs vanwege de belastingplichtige mag hiervan niet worden afgeweken.²⁰⁴

¹⁹⁷ Brussel 14 november 1989, *A.F.T.* 1990, 170, *Fisc.Koer.* 1990, 186.

¹⁹⁸ Cass., 6 november 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 747,11.

¹⁹⁹ Cass., 6 november 2000, *Arr. Cass.*, 2000, afl. 9, 1717; *Bull. Bel.*, 2002, nr. 822, 391; *Fisc. Koer.*, 2001, 4, noot DEFOOR, W.; *Fiscoloog*, 2001, afl. 791, 3; *R.W.*, 2002, 836; *T.F.R.*, 2001, 164, noot PEETERS, B., verbreekt Brussel, 23 april 1999, *Fisc. Koer.*, 1999, 483, noot DEFOOR, W

²⁰⁰ Gent, 27 maart 1962, *Rev. fisc.*, 1962, 531; Brussel, 23 oktober 1956, *Rev. fisc.*, 1957, 853; Cass., 12 december 1967, *Pas.*, 1968, I, 500; Gent, 27 september 1985, *F.J.F.*, No. 87/15; Luik, 19 mei 1969, *Bull. Bel.*, nr. 476, 1220.

²⁰¹ Eigen vaststelling

²⁰² Cass., 3 december 2004, RGCF 2006, 42.

²⁰³ Cass., 11 mei 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 369; Antwerpen 8 april 2008, noot W. DEFOOR, *Fisc.Koer.* 2008, 539-541.

²⁰⁴ Bergen 6 november 1987, *F.J.F.*, No 88/37, 58.

Ook belangrijk om op te merken is dat fiscus niet gemachtigd is om terug te komen op een akkoord op grond van nieuwe gegevens, indien deze nieuwe feiten hem al zeven maanden voor het sluiten van het akkoord werden gemeld door de controleur van de vennootschapsbelasting.²⁰⁵

38. Forfait is principieel voor een jaar Het eenjarigheidsbeginsel zorgt ervoor dat forfait niet kan worden toegepast gedurende jaren die een aanslag voorafgaan en volgen. Op basis van deze redeneertechniek kunnen zowel de beginselen van behoorlijk bestuur als het vertrouwensbeginsel moeilijk geschonden worden.²⁰⁶ Het is dus strik aangeraden om eerlijk te zijn tegen de fiscus omdat indien die er achter komt dat er bewijzen bestaan, dan kan die dus de grondslag van aanslag nog wijzigen.

39. Onderhandelen met de belastingplichtige is ook mogelijk Uit het arrest van 19 oktober van 2012 van het Hof van Cassatie kan worden opgemaakt dat ook een gemeen overleg tussen de belastingplichtige en de aanslagambtenaar mogelijk is. In dat arrest werd gezegd dat wanneer men de afschrijving van sommige vaste activa van een landbouwer moet beoordelen in het kader van de forfaitaire grondslagen van aanslag, dat men dan in concreto moet kijken naar alle elementen en deze evaluatie dient zo veel mogelijk te gebeuren in gemeen overleg tussen de aanslagambtenaar en de belastingplichtige. Indien ze niet tot een akkoord kunnen komen, dan zal de belastingambtenaar een redelijke raming moeten doen.²⁰⁷

§5 Evaluatie

40. Conclusie Wanneer een beroepsgroepering een forfait onderhandeld voor de bepaalde categorieën van belastingplichtigen, dan kunnen de belastingplichtigen die tot die bepaalde categorie behoren het forfait toepassen mits ze geen bewijskrachtige boekhouding voeren. Indien de fiscus ontdekt dat de inkomsten toch aanzienlijk hoger zijn bij een belastingplichtige en daar bewijs van kan leveren, dan mag die afwijken van het forfait. Zelfs als de fiscus jarenlang een bepaalde forfait toepaste. De belastingplichtige zal zich niet kunnen beroepen op het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel. Hij kan wel de som van de juiste inkomsten proberen te bewijzen.

3.2 Forfait inzake BTW

41. Toepassingsgebied Inzake BTW is ook een dergelijk overleg over forfait mogelijk. In tegenstelling tot het forfait dat te maken heeft met de inkomstenbelasting is het forfait inzake BTW een Europese aangelegenheid. Deze forfait mag alleen worden toegepast indien het Raadgevend Comité geraadpleegd is.

42. Wetgeving In artikel 56 §1 lid 1 W.BTW wordt bepaald: *ten aanzien van door Hem te omschrijven kleine ondernemingen regelt de Koning de wijze waarop de administratie, na overleg*

²⁰⁵ Antwerpen 18 december 1989, *F.J.F.*, No 90/63, 142.

²⁰⁶ TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2012-2013*, Mechelen, Kluwer, 2012-13, 729.

²⁰⁷ Cass., 19 oktober 2012, F.11.0087.N, Concl. advocaat-generaal THIJS, D.

met de betrokken bedrijfsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststelt, wanneer zulks mogelijk is'.

43. Beperkte onderhandelingsruimte De fiscus zal zelf het forfait vaststellen, de belastingplichtige kan alleen proberen in overleg te treden. In tegenstelling tot het forfait vastgesteld in de inkomstenbelasting gaat het daar om een werkelijk akkoord. Edoch kan aan de belastingplichtige een forfait inzake BTW niet worden opgedrongen. De belastingplichtige moet er werkelijk voor opteren.²⁰⁸ Het enige doel van dit overleg inzake BTW is om aan de fiscus zoveel mogelijk informatie te verstrekken. Met de kennis van zaken zal zij toch in volledige vrijheid de forfaitaire grondslag vaststellen. Bovendien is het vereiste van overleg geen noodzakelijke voorwaarde voor de totstandkoming van het forfait want de BTW administratie kan toch forfaitaire grondslagen van aanslag ambtshalve nagaan en ten aanzien van sectoren waarvoor geen enkele groepering een aanvraag ingediend had.²⁰⁹

44. Werking In beginsel is dit artikel een afwijking van de bepalingen betreffende de maatstaf van heffing. Doorgaans wordt aanvaard dat het BTW forfait alleen maar dient om het belastbare omzetcijfer van de belastingplichtige te bepalen bij gebrek aan voldoende bewijskrachtige elementen. De betrokkene wordt hierbij niet verplicht zijn ontvangsten van dag tot dag op te tekenen. Zo wordt het BTW forfait niet als een bewijsmiddel van de fiscus beschouwd en is deze niet gerechtigd om in het geval dat er onvoldoende bewijskrachtige elementen zouden aanwezig zijn deze BTW aangifte door een forfait te vervangen. De overgrote meerderheid van de rechtsleer is van mening dat het forfait inzake BTW aan de belastingplichtige niet kan worden opgedrongen. De administratie kan kiezen voor een algemene forfait of voor een bijzondere forfait. Het algemene forfait wordt opgelegd indien de werkzaamheden in de normale omstandigheden plaatsvinden en het bijzondere forfait wordt onderhandeld door de beroepsgroeperingen die in bijzondere omstandigheden werken.²¹⁰

45. Indien de partijen een akkoord sluiten over een forfait inzake de BTW, moeten ze geen rekening houden met het legaliteitsbeginsel, ook al gaat het om een essentieel element van de belasting. Het komt door het feit dat de BTW zo goed als geharmoniseerd is in Europa en deze regeling zijn juridische grondslag vindt in de Europese Richtlijn 112/2006 inzake BTW. Dankzij deze regeling mogen de lidstaten forfaits vaststellen omdat het wordt gezien als een afwijking van de regeling die de maatstaf van heffing inzake BTW betreft. De Europese regelgeving primeert op de nationale wetten en zo kan de Grondwet niet ingeroepen worden. Daarnaast is zulke forfait slechts bedoeld voor de feitelijke grondslag van de belasting die al jaren in de vorm van een individueel akkoord aangenomen wordt.

²⁰⁸ VANDEBERGH, H., TREUNEN, K., "Het forfait: toepassing inzake BTW en inkomstenbelasting", T.F.R., januari 2004, 73.

²⁰⁹ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 86-87.

²¹⁰ artikel 20, § 2, lid 2 en 3 van het KB nr. 2, 29 december 1992.

Afdeling 4 Individuele en collectieve akkoorden inzake beroepskosten

§1 Inleiding

46. Beschrijving Diverse bepalingen²¹¹ geven aan dat op het vlak van inkomstenbelasting de fiscus het recht heeft om in overleg te gaan met de belastingplichtige of de beroepsgroeperingen die opkomen voor hun belanghebbenden en de taxatie van beroepskosten op het vast bedrag overeen te komen.²¹² Ze vormen geen uitzondering op het principiële verbod om dading te sluiten die betrekking hebben op fiscale geschillen.²¹³

§2 Wettelijke basis

47. Wetgeving: individuele akkoorden Op grond van artikel 50 §1 WIB 1992 kunnen de beroepskosten waarvoor geen bewijsstukken bestaan overlegd worden met de administratie en op een vast bedrag worden bepaald. De administratie zal die kosten taxeren op een redelijk bedrag, indien er geen akkoord tot stand komt met de belastingplichtige.²¹⁴

De belastingplichtige die het bedrag niet kan verantwoorden, moet de fiscus overhalen dat de beroepskosten echt gemaakt zijn. Een mogelijk akkoord vormt dan een bijzonder bewijsmiddel met betrekking tot de beroepskosten.²¹⁵ De belastingplichtige kan hierbij zowel over het kostenbedrag als over de kostenpercentage onderhandelen in verschillende belastingstadia zoals bij vestiging, bezwaar en controle. Meestal gaat het over feitenkwesaties. De fiscus mag niet automatisch ieder jaar hetzelfde bedrag taxeren en moet rekening houden met wijzigende factoren.²¹⁶

Wetgeving: collectieve akkoorden Artikel 342 §1 lid 4 WIB bepaalt dat: "*De administratie kan eveneens, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren.*"²¹⁷ Op collectief niveau is er dus een gelijkaardige regeling van toepassing.

§3 Toepassingsgebied

48. Werking Deze regeling is ingevoerd omdat het dikwijls moeilijk is om de beroepskosten te bewijzen. Doorgaans gaat het over de kosten betreffende het gemengd gebruik van een wagen, representatiekosten, reiskosten ten nutte van beroepsdoeleinden en kosten die gemaakt worden voor onderhoud van beroepslokalen.²¹⁸ De administratie heeft deze bepaling uitgevoerd voor landbouwers, gerechtsdeurwaarders, advocaten, exploitanten van automatische ontspanningstoestellen en

²¹¹ Artikel 50 § 1 en 342 §1 lid 4 WIB 1992.

²¹² TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 297.

²¹³ TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 296.

²¹⁴ Artikel 50 § 1 WIB 1992.

²¹⁵ NEMERY DE BELLEVAUX, J.P., "Les charges professionnelles et les accords", J.D.F., nr.4, 1999, 258.

²¹⁶ PARENT, X., "Les accords: transactions, accords individuels et ruling", *Act.dr.*, 359.

²¹⁷ Artikel 342 §1 lid 4 WIB.

²¹⁸ DESTERBECK, F., *De grote krachtlijnen van de fiscale procedure in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2006, 69-70.

zelfstandige opvangmoeders.²¹⁹ Wanneer de belastingplichtige kan bewijzen hogere beroepskosten te hebben gemaakt dan wat overeengekomen was, kan die daar bewijs van leveren en is dus deze collectieve afspraak' bijgevolg niet verplicht.²²⁰

§4 Een onderhandeld akkoord over de beroepskosten

49. Een dergelijk akkoord mag enkel over feitenkwesties gaan en niet over rechtskwesties.²²¹ Indien de fiscus dergelijk akkoord over de beroepskosten heeft gesloten met de belastingplichtige en die ook regelmatig is, dan mag de fiscus deze niet met terugwerkende kracht in vraag stellen.²²² Er werd zelfs geoordeeld dat een akkoord dat werd afgesloten met betrekking tot het bedrag van overdraagbare verliezen, gehonoreerd moest worden ook al werd er een verkeerde interpretatie aan de wettelijke bepaling gegeven toen de verliezen bepaald werden.²²³ Indien na een indiening van een bezwaar een individuele overeenkomst werd afgesloten, dan heeft die maar tot doel een einde te maken aan het geschil en niet om gevolgen naar de toekomst toe te scheppen.²²⁴

§5 Evaluatie

50. Het is dus mogelijk om akkoorden inzake beroepskosten te sluiten. Deze moeten alweer gaan over de feitelijke aangelegenheden en mogen niet over rechtskwesties iets bepalen. Ook niets over vrijstelling of vermindering van belastingen. Na een inleiding van een rechtsgeding kunnen zulke akkoorden gelden als bewijs.

²¹⁹ Com. IB 1992, nr. 50/17 en 342/56.

²²⁰ DESTERBECK, F., *De grote krachtlijnen van de fiscale procedure in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2006, 69-70.

²²¹ Antwerpen 10 februari 1998, F.J.F., No. 98/137.

²²² Bergen 3 januari 1997, F.J.F., No. 98, 134, Luik 17 maart 1983, F.J.F., NO. 83/81.

²²³ Antwerpen 13 december 2002, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 4, 246-248.

²²⁴ Antwerpen 26 mei 1998, F.J.F., NO. 98/190.

Afdeling 5 Gevolgen van een fiscaal akkoord bij de rechter

51. Het is dus duidelijk dat de fiscus en de belastingplichtige akkoorden kunnen sluiten. Soms hebben deze akkoorden een wettelijke basis zoals: artikel 50 WIB voor de aftrek van beroepskosten of artikel 342 §1 lid 2 WIB voor Overleg over de forfaitaire grondslag van aanslag. Soms worden informele akkoorden gesloten over de toepassing van een bepaald artikel.

Indien de fiscus een onderhandeld akkoord niet naleeft, kan de belastingplichtige nog altijd naar de rechter stappen.

Wanneer het geschil over het verlenen van een vermindering of een vrijstelling van belasting tot voorwerp heeft of als het gaat om de heffing van wettelijk verschuldigde belasting raken deze bepalingen de openbare orde. Ook de meeste fiscale regels zijn van openbare orde.²²⁵ Omdat een geschil van openbare orde is, zal de rechter ambtshalve moeten optreden, evenwel binnen de grenzen van de oorzaak en het voorwerp van het geding.²²⁶

Het is duidelijk dat wanneer de rechter een met de openbare orde strijdige overeenkomst ter beoordeling krijgt, dat hij die nietig zal verklaren. Deze overeenkomsten zijn niet bindend.²²⁷ Dat bevestigt ook artikel 6 van het Burgerlijk Wetboek: "Aan de wetten die de openbare orde en de goede zeden betreffen, kan door bijzondere overeenkomsten geen afbreuk worden gedaan".

Daarnaast zal een rechter in theorie niet gebonden zijn door een akkoord dat handelt over rechtskwesties en afwijkt van de fiscale regelgeving. Dat stemt overeen met het legaliteitsbeginsel en de artikelen 170 en 172 van de Grondwet die bepalen dat belastingen, vrijstellingen en verminderingen enkel kunnen worden ingevoerd krachtens een wet.²²⁸ Het zal een akkoord over rechtskwesties zijn wanneer deze tot voorwerp heeft: interpretatie of beoordeling van juridische bepaling. In praktijk moet dus worden nagekeken: wordt door de overeenkomst over rechtskwesties een fiscale bepaling, dat van openbare orde, is buiten spel gezet. Indien wel, dan is de overeenkomst niet bindend.²²⁹ Uit de vorige uiteenzettingen kan worden opgemerkt dat de rechtspraak verschilt indien de belastingplichtige beroep doet op de beginselen van behoorlijk bestuur zoals het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Deze beginselen worden wel eens aanvaard om de belastingplichtige gelijk te geven. De visie van het Europese Hof van Justitie is meer duidelijk: in bepaalde gevallen moet het opgewekte vertrouwen door de fiscus worden getolereerd, zelfs als die *contra legem* blijkt te zijn. Opdat de belanghebbende zich op het vertrouwensbeginsel zou kunnen beroepen moet worden nagegaan of hij gezien zijn deskundigheid mocht vertrouwen op het gedrag of de wetgeving van de overheid.²³⁰

Bij de rechter moet de belastingplichtige proberen zijn gelijk te halen via algemene beginselen van behoorlijk bestuur als er een overeenkomst tot stand was gekomen die over rechtskwesties ging. De

²²⁵ Cass., 22 maart 1926, Pas. 1926, I, 312;

²²⁶ VAN ORSHOVEN, P., "Het verschil tussen 'vragen' en 'inroepen'. Over het beschikkingsbeginsel of de macht van de rechter *in fiscalibus*." T.F.R. nr. 265, 160.

²²⁷ TIBERGHIE, A., *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, 133.

²²⁸ Cass., 6 november 2000, *Arr. Cass.*, 2000, afl. 9, 1717, *Bull.Bel.* 2002, afl. 822, 391, F.J.F.2000, 727, *Fisc.Koer.* 2001, 4, noot DEFOOR, W. T.F.R. 2001, 164 met noot PEETERS, B.

²²⁹ WESTEN, B., "Akkoord met de fiscus: buiten de rechter gerekend?", T.F.R. mei 2007, nr. 322, 412.n

²³⁰ H.V.J. 14 september 2006, C-181/04, 182/04, 183/04.

garantie dat die gehonoreerd wordt is er niet.²³¹ Dat kan ook opgemaakt worden uit het arrest van het Hof van Beroep te Brussel waarin werd gezegd dat: "*Geen akkoord kan tussen partijen afgesloten worden aangaande een afwijking van artikel 356 W.I.B.1992 zoals thans van toepassing, gezien het openbare orde-karakter ervan.*"²³²

52. Aan de andere kant wordt wel aanvaard dat de rechter door de fiscale akkoorden die betrekking hebben op feitenkwesities wel gebonden is.²³³

Met enige nuancering:

- Een fiscaal akkoord zal herroepbaar zijn als onjuiste en vrijwillig valse elementen werden verschaft.²³⁴
- Ook als dwaling in feite of in rechte bewezen zal worden door een van de partijen, maar de rechter behoudt hier nog soevereine appreciatie²³⁵.
- Bovendien indien de partijen een kennelijk onredelijk akkoord hebben afgesloten over de feiten, dan kan het in *fiscalibus* ook strijdig zijn met de openbare orde.²³⁶ Een voorbeeld hiervan kan zijn: afzien van de toepassing van de fiscale regelgeving op de situatie die zich feitelijk heeft voorgedaan.²³⁷

Toch zit er een probleem van de bindende kracht voor die overeenkomsten. Immers moet op werkelijke feiten de fiscale wet worden toegepast waarbij geen belastingvrijstellingen-of verminderingen toegestaan zijn. Daarom worden ze beoordeeld in het licht van hun bewijswaarde. De fiscale overeenkomst zouden een vermoeden creëren waardoor de bewijslast wordt omgekeerd.

Er wordt aangenomen dat een schriftelijk akkoord tussen de fiscus en de belastingplichtige over feiten het bewijs voortbrengt van die feiten tot het tegendeel wordt gestaafd. Bovendien wordt aangenomen dat het dezelfde bewijskracht heeft als een aangifte, dat zowel aan de belastingplichtige als aan de fiscus kan worden tegengeworpen.²³⁸ Dat kan ook gezien worden als een bekend feit dat als grondslag van een vermoeden kan dienen.²³⁹ Evenwel is de geloofwaardigheid van dit vermoeden groot.²⁴⁰

Tot slot heeft schriftelijk akkoord tot gevolg dat de fiscale administratie dus vrijgesteld zal zijn van het aanvoeren van bewijs van feiten waarop de aanslag gevestigd zal moeten worden. De belastingplichtige kan uiteraard op ieder moment met alle middelen het tegenbewijs leveren van die

²³¹ Eigen vaststelling.

²³² Brussel 25 november 2012, 1989/FR/408.

²³³ PARENT, X., "L'application de la loi fiscale – Les accords en droit fiscal: transactions, accords individuels et ruling", Act.dr. 1993, 357.

²³⁴ FORESTINI, R., "Les accords avec l'administration fiscale", *Reeks Dossiers J.T.*, nr. 40, Brussel, Larcier, 2003, 28-40.

²³⁵ Cass; 6 november 1962, *Pas.* 1963, 306; Cass., 9 oktober 1962, *Pas.* 1963, 178.

²³⁶ VAN ORSCHOVEN, P., "Waarom gemakkelijk... over afspraken met de fiscus", in PEETRES, B. (ed.) *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.-J. Couturier*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 106 e.v.

²³⁷ Antwerpen 4 december 2001.

²³⁸ T. AFSCHRIFT, *Bewijs in het fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2002, 160 en 165.

²³⁹ LOUVEAUX, C.L., *La preuve en matière d'impôts directs*, Brussel, Bruylant, 1970, 51.

²⁴⁰ T. AFSCHRIFT, *Bewijs in het fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2002, 159.

feitelijke elementen. Men kan bijvoorbeeld proberen aan te tonen dat een materiële fout werd begaan tijdens het sluiten van het akkoord.²⁴¹

Ook de fiscale administratie kan tegenbewijs leveren. Toch is het niet vanzelfsprekend omdat de fiscus zich moet houden aan de beginselen van behoorlijk bestuur en dus ook het vertrouwensbeginsel. De belastingplichtige zal zich niet op het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen indien het akkoord onmiskenbaar strijdig is met de werkelijkheid waardoor het geen gerechtvaardigd vertrouwen zou kunnen wekken bij de belastingplichtige.²⁴²

53. Er kan besloten worden dat indien de rechter een fiscale overeenkomst ter beoordeling krijgt dat die allereerst de overeenstemming met de openbare orde zal nagaan. Indien het schriftelijk akkoord strijdig zal bevonden worden met de openbare orde dan wordt het van rechtswege nietig. Dit is in het geval er in de overeenkomst vrijstelling, vermindering of heffing van de belasting wordt overeengekomen.

Indien het een overeenkomst zal zijn over een rechtskwestie en er wordt een bepaalde draagwijdte gegeven aan een artikel is het toch nog mogelijk dat die bindend blijft indien geen bepalingen van openbare orde hiermee buiten spel worden gezet. De fiscale wet is van openbare orde, dus het is hoogstwaarschijnlijk dat er een schending zal zijn. Of de rechter deze overeenkomst vernietigt, hangt af van zijn beoordeling. Het is reeds gezegd dat in sommige gevallen het vertrouwensbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel gehonoreerd worden in het voordeel van de belastingplichtige. Dus hier kan geen duidelijk antwoord op gegeven worden.

Een overeenkomst over feitenkwesties kan enerzijds door de rechter bindend worden verklaard tenzij er bewust onjuiste en valse elementen werden opgenomen of bij aanwezigheid van dwaling of bij een kennelijk onredelijk akkoord. Anderzijds kan hij deze overeenkomst zien als bewijs van vermoeden van feitelijke elementen en zal de administratie het tegenbewijs moeten leveren. De administratie zelf kan zich moeilijk op de overeenkomst beroepen omwille van het gerechtvaardigd vertrouwen dat zij zelf opwekt.

²⁴¹ VANDEBERGH, H., *De geschillenprocedure inzake BTW*, Gent, Larcier, nr. 11.

²⁴² WESTEN, B., "Akkoord met de fiscus: buiten de rechter gerekend?", T.F.R. mei 2007, nr. 322, 412.n

Hoofdstuk 4 Curatief onderhandelen en bemiddelen

Afdeling 1 Inleiding

1. Het belang van curatief onderhandelen en bemiddelen in fiscale zaken mag niet onderschat worden. Sinds dat de fiscale bemiddelingsdienst in 2010 operatief is geworden, heeft die talloze zaken behandeld waarbij er een meningsverschil bestond tussen de belastingplichtige en de fiscus.²⁴³ Het toont aan dat de burger en de fiscale administratie niet altijd op dezelfde lijn zitten en nood hebben aan constructieve gesprekken. Daarom wordt in dit deel aandacht besteed aan de fiscale 'dading' omdat het de bedoeling heeft om een geschil te voorkomen of te beëindigen. Daarnaast wordt de rol van fiscale bemiddelingsdienst en fiscale ombudsman onderzocht.

Afdeling 2 Dading met de Minister van Financiën

§1 Beschrijving

2. Algemeen wordt aanvaard dat op basis van het openbare orde karakter van de belastingwet bepalingen inzake dading, namelijk artikel 84 lid 2 W.BTW en artikel 141 van de wetboek Successierechten, geen bevoegdheid toekennen om een dading te sluiten over de rechtspunten die betrekking hebben op de wettelijk verschuldigde belasting. Er is wel een dading mogelijk indien die niet leidt tot vrijstelling of vermindering van de belasting.²⁴⁴ Inzake inkomstenbelasting bestaan geen artikels die over dading spreken.

§2 Wettelijke basis

3. Wetgeving BTW Artikel 84 lid 2 W.BTW bepaalt uitdrukkelijk dat "*de Minister van Financiën met de belastingschuldige dadingen kan treffen, voor zover deze niet leiden tot vermindering of vrijstelling van belasting*".²⁴⁵

4. Wetgeving Successierechten Ook artikel 141 van de wetboek Successierechten spreekt over dading en bepaalt dat:

"De oplossing der moeilijkheden, die met betrekking tot de heffing of de invordering der rechten van successie en van overgang bij overlijden vóór het inleiden der gedingen kunnen oprijzen, komt de Minister van Financiën of de door hem gemachtigde ambtenaar toe.

Indien, na onderhandelingen met de minister of met de door hem gemachtigde ambtenaar geen akkoord wordt bereikt over een moeilijkheid als bedoeld in het eerste lid, kan de belastingplichtige een

²⁴³ Zie supra

²⁴⁴ TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 297.

²⁴⁵ Artikel 84 lid 2 W.BTW

aanvraag tot bemiddeling indienen bij de fiscale bemiddelingsdienst bedoeld bij artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV)."

§3 Toepassingsgebied

5. Werking In praktijk worden problemen inzake btw heffing dikwijls voorafgaand aan de inleiding van een rechtsgeding verholpen door de minister van Financiën die ook gemachtigd is om de administratieve boetes kwijt te schelden.²⁴⁶

Deze fiscale 'dading' is in beginsel geen gunstmaatregel, maar het helpt een rechtsgeskil te ontwijken of de compliance verhogen.²⁴⁷ Deze 'dading' kan in verschillende situaties voorkomen. De meest voorkomende is: als de BTW Administratie na de controle van mening is dat de belastingschuldige te weinig BTW had afgedragen en de betaling ervan gaat vorderen. De administratie kan dan op basis van artikel 85 W.BTW tot invordering overgaan middels een dwangbevel. Dit dwangbevel is een uitvoerbare titel. Doorgaans zal de administratie aan de belastingplichtige eerst een kans geven om vrijwillig te betalen, vooraleer die tot de uitvaardiging van zo een dwangbevel uitgaat. Hierbij zal de belastingplichtige een proces-verbaal of een voorstel van minnelijke regeling met verzoek de BTW te betalen ontvangen. De fiscus is niet verplicht om deze minnelijke procedure toe te passen want hij kan ook onmiddellijk een dwangbevel uitvaardigen. Bovendien verschilt deze procedure ook van een voorafgaande gemaakte akkoord of de 'dading' van artikel 84 lid 2 W.BTW. Indien een 'dading' werd afgesloten dan keert deze de bewijslast om, waardoor de administratie niet meer hetzelfde bewijs moet leveren als anders.²⁴⁸ Er wordt dan gewoon verwezen naar de ondertekende 'dading' en zal er geen proces-verbaal meer worden opgesteld. Dus indien de fiscus van mening is dat de BTW plichtige te weinig BTW heeft afgedragen en er werd op voorhand een dading afgesloten met de minister van Financiën, dan zal de administratie geen pv meer sturen en tot uitvaardiging van dwangbevel overgaan.

De waarde van zo een dading roept op om verduidelijking.

Het is interessant om te onderzoeken of de dading in de artikel 84 lid 2 W. BTW effectief het figuur van dading uit de Burgerlijk Wetboek bedoelt.

6. Figuur van dading Artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek²⁴⁹ bepaalt dat:

"Dading is een contract, waarbij partijen een gerezen geschil beëindigen, of een toekomstig geschil voorkomen. Dit contract moet schriftelijk opgemaakt worden."

Dadingovereenkomst wil een tussen de partijen bestaande rechtsverhouding definitief vastleggen omdat er een subjectieve onzekerheid bestaat die van zulke aard is dat partijen dreigen over hun rechtsverhouding betwisting te hebben of al reeds hebben. Deze vastlegging van hun rechtsverhouding

²⁴⁶ TIBERGHEN, A., *Handboek voor fiscaal recht 2012-2013*, Mechelen, Kluwer, 2012-2013, 1455.

²⁴⁷ VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 85.

²⁴⁸ VANDEBERGH, H., *De geschillenprocedure inzake BTW in Reeks, Bibliotheek fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2005, 5-15.

²⁴⁹ Artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek.

gebeurt door middel van wederzijdse toegevingen. Het is een consensuele overeenkomst dat dus door loutere wilsovereenstemming van de partijen tot stand komt en zowel schriftelijk of mondeling kan gebeuren. Het feit dat er in de tweede alinea van het artikel 2044 BW 'schriftelijk' staat, heeft geen betrekking op de geldigheid, wel op de bewijsvoering.²⁵⁰ Daarenboven kan dading zelfs stilzwijgend of uitdrukkelijk tot stand komen.²⁵¹

Een dading is een wederkerige overeenkomst omdat de partijen wederzijdse toegevingen doen.²⁵²

Deze wederzijdse toegevingen moeten niet gepaard gaan met de erkenning van de gegrondheid van de aanspraken van de tegenpartij.²⁵³ Dat leidt tot de toepassing van artikel 1184 BW.²⁵⁴ Dat artikel bepaalt dat:

"In wederkerige contracten is de ontbindende voorwaarde altijd stilzwijgend begrepen, voor het geval dat een van beide partijen haar verbintenis niet nakomt.

In dit geval is het contract niet van rechtswege ontbonden. De partij jegens wie de verbintenis niet is uitgevoerd, heeft de keus om ofwel de andere partij te noodzaken de overeenkomst uit te voeren, wanneer de uitvoering mogelijk is, ofwel de ontbinding van de overeenkomst te vorderen, met schadevergoeding. De ontbinding moet in rechte gevorderd worden, en aan de verweerder kan, naar gelang van de omstandigheden, uitstel worden verleend."

Evenwel deze zienswijze werd meermaals betwist²⁵⁵, maar het Hof van Cassatie heeft op 6 april 1977 bepaalt dat indien er expliciet gesteld is, dat indien een partij haar verbintenis niet nakomt dat voortvloeit uit een dading, dat de andere partij dan in rechte de ontbinding van de dading kan vorderen. Dit heeft ook tot gevolg dat de oorspronkelijke betwisting aan de rechter kan voorgelegd worden.²⁵⁶

7. Verschillende visies in de rechtsleer Volgens verschillende auteurs²⁵⁷ waaronder de gerenommeerde schrijver Vandeborgh is het al lang geweten dat het woord 'dading' verkeerd woordgebruik is in artikel 84 lid 2 W. BTW omdat de btw-administratie gewoonweg geen dadingen aan kan gaan wegens het feit dat die geen rechten mag prijsgeven en dus geen toegevingen doen.²⁵⁸ Elke toegeving heeft namelijk vrijstelling van belastingen tot gevolg terwijl het door de artikel 172 van Grondwet verboden is.²⁵⁹ Men kan wel akkoorden sluiten die betrekking hebben op het bedrag van de belastbare grondslag. Hier kan gedacht worden aan het bedrag van de inzake BTW te belasten omzet.

²⁵⁰ TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 9 & 21.

²⁵¹ Brussel 15 april 1959, *Pas.* 1960, II, 65.

²⁵² Cass., 26 september 1974, *R.W.* 1974-1975, 1125.

²⁵³ Cass., 30 maart 1993, *R. Cass.*, 1993, 120, nr.579.

²⁵⁴ Brussel 17 juni 1916, *Pas.* 1919, 35.

²⁵⁵ TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 22.

²⁵⁶ Cass., 6 april 1977, *Pas.* 1978, I, 836.

²⁵⁷ GENIN, A., *Commentaar op het wetboek der registratierechten*, Brussel, Van Bugghenhout, 1952, nr. 2055, 848; DONNAY, *Commentaar op het wetboek van Successierechten*, Brussel, Drukkerij F. Van Bugghenhout NV, 1949, nr. 1499, 1020; VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Deel I, nr.46-47, 1996.

²⁵⁸ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", *T.F.R.*, oktober 2010, 783-785.

²⁵⁹ GENIN, A., *Commentaar op het wetboek der registratie-, hypotheek-en griffierechten*, Brussel, Van Bugghenhout, 1952, nr. 2055, 848.

Zulke akkoorden zijn bindend voor de partijen tot bewijs van het tegendeel. Bovendien draaien ze de bewijslast om omdat zowel de belastingplichtige als de fiscus het recht behoudt te bewijzen dat het akkoord op een verkeerde basis werd afgesloten ongeacht of het om feitenkwesties of het om rechtskwesties gaat.

De Page meent ook dat geen dading kan gesloten worden over de rechten die tot de openbare orde behoren.²⁶⁰

Volgens Claeys Bouuaert is de wettelijke clause die de Minister toestaat dadingen aan te gaan, enkel een herhaling van principes is, die ook bij afwezigheid van enige wettelijke regeling zouden gelden.²⁶¹

Dat betekent dan ook dat de regels betreffende de dading uit het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing gaan zijn op de overeenkomsten over rechtskwesties met de fiscale administratie.²⁶²

De professor Van de Velde houdt voor dat feiten niet bij overeenkomst mogen vastgesteld worden omdat men dan aan een belangrijk deel van de belastinggrond zou raken en deze wordt door de wet bepaald. Alleen de niet essentiële delen van de belastingheffing zouden volgens haar buiten de wet vastgelegd mogen worden. Toch is niet iedereen het eens met die mening. Een andere strekking houdt voor dat feiten niet tot de wet behoren.²⁶³ Desondanks de herhaaldelijk opmerking over het verkeerd woordgebruik van de wetgever vindt Van De Velde dat uit het BTW commentaar kan worden afgeleid dat het hier wel om een dading gaat die gesloten wordt overeenkomstig de artikelen 2044-2058 van het Burgerlijk Wetboek.²⁶⁴

8. De dading wordt omschreven in het Burgerlijk Wetboek als een contract waarbij de partijen een gerezen geschil beëindigen of een toekomstig geschil voorkomen. Dit gebeurt op basis van wederzijdse toegevingen die vereisen dat de betrokken partijen afstand doen van een vordering, aanspraak of een recht. Het is niet verplicht dat de toegevingen wederzijds worden erkend of gepaard gaan met de gegrondheid van de beweringen van de andere partij of de erkenning van rechten van de andere partij.²⁶⁵

9. Dading wordt in praktijk anders gekwalificeerd In de dagelijks al dan niet informele praktijk resulteren de onderhandelingen tussen de fiscus en de belastingplichtige regelmatig in een dading. Toch gaan de partijen het anders kwalificeren omdat ze er dikwijls van bewust zijn dat de dading in strijd zou zijn met het legaliteitsbeginsel. Ze geven er dan de benaming 'akkoord', 'regeling' of een 'afspraak' aan. In de meeste gevallen zijn zulke akkoorden, waarin de toegevingen van de fiscus opgenomen worden, ongrondwettig. Dus uit de informele praktijk blijkt dat de onderhandelingspartijen toch nog heel vindingrijk zijn om het fiscaal legaliteitsbeginsel niet expliciet te schenden. Een mogelijke oplossing hierbij is dat de partijen het resultaat van hun onderhandelingen op zodanige

²⁶⁰ DE PAGE, H., DEKKERS, R., *Traité élémentaire de droit civil belge*, V, Brussel, Bruylant, 1975, 484, nr. 497.

²⁶¹ CLAEYS BOUUAERT, I., *De aanslag*, Brussel, 1963, nr. 528.

²⁶² VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B.T.W.*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 102.

²⁶³ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, *Larcier*, 2009, 207-208.

²⁶⁴ BTW-commentaar nr. 84/75-95 en nr. 84/83

²⁶⁵ Cass., 18 mei 1995, Arr.Cass., 1994-95, 495; Cass., 31 maart 1993, Arr.Cass., 1993, 344; Cass., 26 september 1974, RW 1974-75, 1125; Artikel 2044 BW.

manier formuleren dat het dan toch nog een schijn van grondwettigheid behoudt. Het kan bijvoorbeeld door vast te stellen dat een bepaald artikel van toepassing is zonder te formuleren dat het om wederzijdse toegevingen gaat. Het komt ook voor dat informele 'akkoorden' zo zorgvuldig opgesteld worden dat terwijl ze naar artikel 172 GW verwijzen toch nog een belastingvermindering inhouden met als uitleg 'het vervallen van alle verhogingen, bijzondere aanslagen of boetes'. Immers een belastingvermindering door de fiscus kan niet wettelijk worden verantwoord, het kwijtschelden van sancties wel. Men kan ook de schending van het legaliteitsbeginsel omzeilen door het dossier met zwakheden te bestempelen en zo vaststellen dat de belastingplicht onvoldoende bewezen kan worden door de fiscus. Zo hoeft men ook niet toe te geven dat het om toegevingen van de fiscus gaat.²⁶⁶ Men gaat dus de realiteit anders voorstellen.

§4 Een fiscaal akkoord in de vorm van een dading

10. Eenzijdige toezeggingen Eenzijdige standpunten van de fiscus of toezeggingen die strijdig zijn met de wet kunnen noch door de administratie noch door de burger zelf afgedwongen worden. Eveneens zal een rechter daar geen rekening mee houden omdat alleen de wet telt. Wat de circulaire *contra legem* betreft, moet men geen moeite doen om onderscheid te maken tussen de feiten-en rechtskwesties omdat het hier niet aan de orde is.²⁶⁷

11. Tegenstrijdige rechtspraak In enkele vonnissen²⁶⁸ werden circulaire die toezeggingen inhielden wel gehonoreerd en dat op basis van het vertrouwensbeginsel.²⁶⁹ Het is niet duidelijk hoe omdat het niet van toepassing is wanneer aan de burger een voordeel toegekend wordt dat strijdig is met de wet. Indien het gedaan wordt, schendt men artikel 172 GW en automatisch het gelijkheidsbeginsel. Moest men via het vertrouwensbeginsel onwettige voordelen die door circulaire werden toegekend kunnen afdwingen dan zou het ook op individuele akkoorden met onwettige toezeggingen van toepassing zijn want er is geen verschil tussen beide situaties.²⁷⁰ Daarnaast staat het Hof van Cassatie niet toe aan de administratie om in circulaire af te wijken van de wet want hiërarchie der normen moet gerespecteerd worden.²⁷¹ Deze redenering wordt gemaakt door het feit dat het legaliteitsbeginsel hoger staat dan het vertrouwensbeginsel.

De BTW wet is van openbare orde en men mag daar geen overeenkomsten over maken.²⁷² De feitelijke aangelegenheden behoren niet tot de wet en zijn ook niet van openbare orde. Zoals reeds herhaald is kunnen daar wel overeenkomsten over gesloten worden.²⁷³

²⁶⁶ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 85 en 210-211.

²⁶⁷ GEENS K., "Binden circulaire, toezeggingen of inlichtingen de fiscus?", Fiscofoon 1983, p. 6.

²⁶⁸ Rb. Brussel 7 maart 2005, TFR 2005, nr. 287, 757 met noot van W. DEFOOR, Civ. Bruxelles 23 mei 2007, RGCF 2007, afl. 4, nr. 2007/36.

²⁶⁹ DEFOOR, W., "(Administratieve) belofte maakt schuld: de toepassing van administratieve richtlijnen contra legem als toonbeeld van fiscale "fair play"", T.F.R., nr.287, 15 oktober 2005, 761.

²⁷⁰ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., nr. 388, 16 oktober 2010, 785.

²⁷¹ Cass., 18 december 2009, F.08.0056.F.

²⁷² Gent 1 september 1998, FJF Nr. 98/268.

12. Met de wet strijdig akkoord De enige basis om een belasting te heffen is de wet. Een akkoord tussen de burger en de fiscus kan voor belastingen geen juridische grondslag hebben omwille van de openbare orde karakter van de wet. Een akkoord dat over de aanslag gaat en die met de wet strijdig is, zal geen uitwerking hebben want de fiscus is niet gebonden door zijn standpunten of gedragslijn die in strijd is met de wet.²⁷⁴ Dit heeft ook tot gevolg dat het verboden is om overeenkomsten te sluiten inzake fiscale geschillen waarbij een geding omtrent rechtspunten wordt voorkomen of beëindigd door minnelijke toegevingen.²⁷⁵

§5 Evaluatie

13. Evaluatie Zoals reeds herhaald is, bezit de fiscale wetgeving het openbare orde karakter.²⁷⁶ Op het eerste gezicht lijkt daarom een dading tussen de belastingplichtige en de fiscus uitgesloten indien die over de verschuldigde belasting gaat.²⁷⁷ Toch is het uit bovenstaande uiteenzetting duidelijk dat er toch diverse overeenkomsten worden gesloten tussen de fiscus en de burger.²⁷⁸

14. Geen vrijstelling of vermindering van de belasting Wanneer de partijen dading willen afsluiten om een essentieel element van de belasting te concretiseren en zo wederzijdse toegevingen te doen, mogen deze geen betrekking hebben op de belastingschuld zelf. Indien er op basis van artikel 84 lid 2 WBTW wel een dading wordt gesloten over de belastingschuld, die evenwel geen verminderingen of vrijstellingen bevat, dan kan die enkel in evenwicht zijn met het legaliteitsbeginsel indien deze dading de betalingstermijn inhoudt en waarbij evenwel de interesten worden aangerekend. Zo niet kan het als belastingvermindering gezien worden. In het kader van dading mogen de partijen ook onderhandelen over belastingverhogingen of boetes die geen deel uitmaken van de belasting zelf en dus ook geen effect op de belastingschuld hebben. In geen geval mag de fiscus afstand doen van zijn rechten om belasting te heffen. De fiscus mag geen toegevingen doen die leiden tot vermindering van de belastingschuld. De belastingplichtige mag geen afstand doen van zijn recht om ongestoord van zijn eigendom te genieten. Dading mag er ook niet toe leiden dat zijn belastingschuld verhoogt. Dus op grond van het fiscale legaliteitsbeginsel mogen de partijen geen dading sluiten over de essentiële elementen van de belastingschuld.

15. Akkoord over feitenkwesies mag Een onderhandeld akkoord zorgt ervoor dat de bewijslast omgekeerd wordt. Indien die over een rechtsaangelegenheden gaat is die nietig in tegenstelling tot feitelijke aangelegenheden. Indien de partijen het resultaat van hun onderhandelingen in een akkoord

²⁷³ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., nr. 388, 16 oktober 2010, 786.

²⁷⁴ Cass., 31 mei 1949, *Pas.* 1949, I, p. 407, met advies van procureur-generaal W.J. Ganshof van der Meersch.

²⁷⁵ VAN HOUTTE, J., *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, I dln, Gent, Story-Scientia, 1966, nr.46-47.

²⁷⁶ Cass., 13 december 2002, *Pas.* 2002, nr.671.

²⁷⁷ TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 295.

²⁷⁸ Artikel 84 lid 2 W. BTW of artikel 219 lid 1 & 2 W. Reg.

zetten en die over feitenkwesies gaat dan zijn zowel de fiscus als de administratie erdoor gebonden.²⁷⁹ Indien een van de partijen erop terug wil komen dan moet die bewijzen dat het akkoord op verkeerde feiten of op een foutieve wetsinterpretatie steunt. Desondanks komt het in werkelijkheid erop neer dat voor beide aangelegenheden bewezen moet worden dat er een vergissing begaan werd. De regels van de bewijslast spelen hierbij een rol en niet zozeer het feit of de overeenkomst initieel al dan niet nietig is. De overeenkomst over een rechtsaangelegenheden is initieel nietig, maar de onderliggende taxatie hoeft daarom niet nietig te zijn. Indien men de taxatie wil aanvechten moet men gewoon bewijzen dat zij nietig is.²⁸⁰

§6 Vergelijking met Nederlands fiscaal compromis

16. Evolutie van de fiscale mentaliteit In de inleiding is het reeds aangehaald dat een rechtsvergelijking met het Nederlands systeem die ruimte biedt voor de fiscale onderhandelingen een interessant issue. De veranderingen in de mentaliteit van de fiscus tegenover de belastingplichtige hebben meer evolutie gekend dan in Frankrijk of in België om het probleem van gebrek aan compliance te verhelpen. De aanleiding hiervoor was de weerstand die de Nederlandse belastingplichtige vorige eeuw almaar meer bood en zondigde bijgevolg aan de anti fiscale constructies. 281

17. Maatregelen ter verbetering van compliance Er is bijvoorbeeld in de midden jaren tachtig een aanzienlijke herstructurering van de belastingdienst gerealiseerd. De belastingdienst werd de opdracht gegeven om zoveel mogelijk de bereidwilligheid van de belastingplichtige tot vrijwillige nakoming van zijn fiscale verplichtingen te onderhouden en te versterken.²⁸² Zo wordt de Nederlandse belastingplichtige al 25 jaar gezien als klant en wordt die eveneens zo behandeld. Door die mentaliteitswijziging in de jaren 80 worden de burgers dus gestimuleerd om uit eigen beweging zo precies mogelijk de fiscale verplichtingen na te leven omdat men beseftte dat de compliance samenhangt met de manier waarop men behandeld wordt.²⁸³ In het bedrijfsplan van de belastingdienst is aan de fiscus opdracht gegeven om naar rechtsgelijkheid en rechtszekerheid te streven bij zijn handelen.²⁸⁴ Deze ontwikkeling in aanpak van de relatie tussen de belastingplichtige en het bestuur werd eveneens bijgestaan door de wetgever in het administratief recht. In de oorspronkelijke Memorie van Toelichting bij de Algemene wet bestuursrecht van de jaren 80 gaf de wetgever te kennen dat hij bij het opmaken van deze regelgeving zich liet inspireren door nieuwe evoluties op de

²⁷⁹ LOUVEAUX, C.L., *La preuve en matière d'impôts directs*, Brussel, Bruylant, 1970, 24-25.

²⁸⁰ VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 783-785.

²⁸¹ GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 253.

²⁸² GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 278.

²⁸³ GRIBNAU J.L.M., "Soft law and taxation: the case of the Netherlands", *Legisprudence* 2008, Vol. 1, nr. 3, 312-315.

GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 279.

²⁸⁴ Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012, www.belastingdienst.nl.

rechtsbetrekkingen die tussen burger en de administratie wederkerig waren geworden.²⁸⁵ Desniettegenstaande het feit dat de administratie gebonden is aan de wetten en de gevolgen van de politieke besluitvorming, moeten volgens de Memorie van Toelichting de belangen van de burger ook worden meegeteld. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur hebben hierbij een grote invloed voor zover het nakomen ervan in overeenstemming is met de taak van het bestuur om ze te behartigen.²⁸⁶

Hierbij mag niet vergeten worden dat zelfs in de wederkerige rechtsbetrekkingen het bestuur en de burger ongelijk zijn. Het bestuur heeft immers de bevoegdheid om zijn rechtsverhouding eenzijdig vast te leggen ter behartiging van het algemeen belang.²⁸⁷ Maar ook hier, in deze asymmetrische rechtsbetrekking, dient het bestuur rekening te houden met de belangen van de belastingplichtige. Omwille van deze vergevorderde denkwijze over de relatie burger-fiscus is het nodig om te kijken in welke rechtsvorm de Nederlandse fiscus en de belastingplichtige hun akkoorden kunnen gieten.

18. Geen dadingfiguur in Nederland In het kader van rechtsvergelijking met België en Frankrijk wordt voor het fiscaal compromis regelmatig verwezen naar artikel 2044-2058 van het B.W.,²⁸⁸ maar vandaag komt in Nederland de dading niet meer voor als aparte rechtsfiguur.²⁸⁹

19. Evolutie fiscaal compromis Het fiscaal compromis is eigenlijk nooit in een wetsbepaling gecodificeerd geweest ondanks zijn belang voor de rechtszekerheid en zijn veelvuldig gebruik in de praktijk.²⁹⁰ Er werden verschillende definities naar voren geschoven zoals het akkoord of een wederzijdse afspraak tussen belastingplichtige en administratie waarbij toegevingen worden gedaan.²⁹¹ Ook werd gesproken over een meezijdige rechtshandeling die resulteert in een uitkomst van twee op elkaar overeenstemmende wilsverklaringen van twee personen die de omvang van belastingverbintenis bepaalt.²⁹² Voor de juridische kwalificatie werd ook vaak verwezen naar de artikelen 1888-1901 e.v. van het oud Nederlands Burgerlijk Wetboek die het figuur van dading bepaalden.²⁹³ Artikel 1888 van het oud B.W. hield in:

"1. Dading is eene overeenkomst, waarbij partijen tegen overgave, belofte of terughouding eener

²⁸⁵ MvT Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht), Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21.221, nr. 3, 11-13.

²⁸⁶ MvT Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht), Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21.221, nr. 3, 12.

²⁸⁷ GRIBNAU, J.L.M., Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 217-218.

²⁸⁸ VAN ROSSUM, A., *Vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Kluwer, 2001, 12-13; VAN ZIJST, M., *De vaststellingsovereenkomst in strijd met dwingend recht*, Amsterdam, 2001, 5-7.

²⁸⁹ VAN SCHAICK, A.C., *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. Bijzondere Overeenkomsten*. Deel IV, Deventer, Kluwer, 2004, 6de druk, 214, nr. 257.

²⁹⁰ KLEIN WASSINK, H.J.W., *Het fiscaal compromis*, Deventer-Antwerpen, Kluwer, 1964, 86.

²⁹¹ VAN SIKKELERUS, W.P., *Het fiscale compromis, Fiscale monografieën*, Deventer, Kluwer, 1982, 2de druk.

²⁹² WESSELS, B., *Fiscale overeenkomst. Beschouwing over de gebondenheid van de fiscus aan inlichtingen en toezeggingen en die van fiscus en burger aan tussen hen gesloten overeenkomsten*, Arnhem, Gouda Quint, 1982, 21.

²⁹³ VAN ZIJST, M., *De vaststellingsovereenkomst in strijd met dwingend recht*, Amsterdam, proefschrift, 2001, 14-40.

zaak, een aanhangig geding ten einde bren- gen of een te voeren geding voorkomen; 2. Deze overeenkomst is slechts van waarde, indien zij schriftelijk is aangegaan”.

Sinds 1 september 1993 is in de titel 7.15 van het Nieuw B.W. de vaststellingsovereenkomst ingevoerd.²⁹⁴ Artikel 7:900 van het Nieuw Burgerlijk Wetboek houdt in:

“1. Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken;

2. De vaststelling kan tot stand komen krachtens een beslissing van par- tijen gezamenlijk of krachtens een aan één van hen of aan een derde opgedragen beslissing; 3. Een bewijsovereenkomst staat met een vaststellingsovereenkomst ge- lijk voor zover zij een uitsluiting van tegenbewijs meebrengt;

4. Deze titel is niet van toepassing op de overeenkomst van arbitrage”.

Op basis van deze rechtsfiguur (dat artikel moest nog ingevoerd worden) dat dus de vaststellingsovereenkomst omschrijft, heeft de Hoge Raad, het hoogste rechtscollege van Nederland, in het Toiletjuffrouwarrest van 1992 het rechtskarakter van het fiscaal compromis beslecht.²⁹⁵ Fiscaal compromis en fiscale vaststellingsovereenkomst worden vanaf dan als synoniemen gebruikt.²⁹⁶

20. Definitie fiscaal vaststellingsovereenkomst Dus een fiscaal vaststellingsovereenkomst kan worden omschreven als een publiekrechtelijke overeenkomst tussen een belanghebbende en de fiscus waarbij de partijen ter voorkoming of ter beëindiging van een geschil of een onzekerheid een vaststelling aanvaarden omtrent wat tussen hen rechtens geldt. Deze vaststelling moet in principe gelden tenzij de partijen van de te voren hebben bepaald dat ze van een bestaande rechtstoestand mogen afwijken.²⁹⁷ De fiscale vaststellingsovereenkomst bindt in principe beide partijen.²⁹⁸ Er zijn evenwel een paar uitzonderingen. Ten eerste indien de overeenkomst die zozeer strijdig is met geldende wetten dat men zelfs niet kan rekenen op de uitvoering ervan, dan bindt die de partijen niet.²⁹⁹ Daarnaast als er een mogelijk wilsgebrek aanwezig is, zoals dwaling, dwang, bedrog of ‘*undue influence*’ dan kan de vaststellingsovereenkomst niet meer dwingend geacht worden.³⁰⁰ Dat heeft tot gevolg dat bij de vaststelling van een belastingschuld de inspecteur rekening moet houden met de fiscale vaststellingsovereenkomst. Ook de belastingplichtige is eraan gebonden en moet die zijn aangifte, zoals in de fiscale vaststellingsovereenkomst is bepaald, indienen. Evenwel is de belastingplichtige niet gebonden aan de fiscale vaststellingsovereenkomst indien die onder druk tot

²⁹⁴ Wet van 27 mei 1993, *Stb.* 1993, 309, nadien vernummerd in *Stb.* 1993, 374.

²⁹⁵ Hoge Raad 25 november 1992, nr. 28.717, *BNB* 1993/63 met noot J.P. SCHELTENS.

²⁹⁶ HR 13 september 2000, *BNB* 2000, 346.

²⁹⁷ HR 25 november 1992, nr. 28.717, *BNB* 1993/63.

²⁹⁸ HR 9 oktober 1996, nr. 30 872, *BNB* 1997/53.

²⁹⁹ HR 7 mei 1997, nr. 31 658, *BNB* 1995/221. VAN ROSSUM, A., *Vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Kluwer, 2001, 32-35.

³⁰⁰ HR 21 februari 2001, nr. 35 551, *BNB* 2001/ 49

stand is gekomen.³⁰¹

Er kan dus geconcludeerd worden dat een fiscaal compromis of vaststellingsovereenkomst een overeenkomst is waarbij vastgesteld wordt welke rechten en plichten tussen de belanghebbende en de belastingdienst zullen gelden in bepaalde situaties. Het wordt vooral gebruikt als een bindende regeling om geschillen en onzekerheden over de heffing en invordering te beletten of te beëindigen. Op die manier wordt rechtszekerheid gegeven aan de belastingplichtigen. De inspecteur moet dan ofwel afzien van de oplegging van bepaalde belastingen ofwel moet die de belastingaanslag op een bepaalde manier vaststellen.³⁰²

21. Gevolgen fiscaal vaststellingsovereenkomst Het feit dat beide partijen gebonden zijn aan de overeenkomst zorgt ervoor dat een compromis niet meer door de rechter kan getoetst worden. Het voorkomt eigenlijk dat de partijen zich niet tot de rechter kunnen wenden, indien ze dat overeengekomen hebben, maar dat wordt zo goed als altijd gedaan. Ook staat in het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412, V-N 1997, blz. 4702, waarin opgenomen is dat een van de kenmerken van de overeenkomst is de uitdrukkelijke verklaring van de partij dat hetgeen wat overeengekomen is, dat hiertegen geen bezwaar of beroep wordt gedaan.³⁰³ Een eenzijdige akkoordverklaring, waarbij geen uitdrukkelijke afstand wordt gedaan van rechtsmiddel, is evenwel geen vaststellingsovereenkomst en dus kan hiertegen wel een beroep of bezwaar worden aangetekend.³⁰⁴

22. Verschilpunten met België Dading wordt gesitueerd binnen de verzameling van vaststellingsovereenkomsten. De vaststellingsovereenkomst zelf heeft geen vorm gekregen in een bijzondere rechtsfiguur in België. Omwille van die reden wordt de vaststellingsovereenkomst geregeld door gemeen verbintenissenrecht. Dading is dus wel bij wet geregeld: namelijk artikel 2044 e.v. BW. Het verschil tussen die twee figuren ligt in de partijbeslissing. Bij vaststellingsovereenkomst wordt aan een van de partijen de bevoegdheid verleend een bepaald element van hun onderlinge juridische relatie vast te leggen, terwijl bij dading moet het om de twee partijen gaan. Beide partijen voorkomen of beëindigen gezamenlijk een betwisting door middel van wederzijdse toegevingen.³⁰⁵ In fiscale zaken komt de vaststellingsovereenkomst dus ook nergens voor in de wet. Wel dading: namelijk artikel 84 lid 2 W.BTW en artikel 141 van de wetboek Successierechten, maar dan alweer wordt dit woordgebruik betwist.

In tegenstelling tot Belgische versnipperde regeling en onduidelijkheid over sluiten van overeenkomst met de fiscus en of het om een feitenkwestie moet gaan, terwijl sommigen beweren dat het verschil

³⁰¹ HR 27 februari 1985, nr. 22 315, BNB 1985/158.

³⁰²X, *Vaststellingsovereenkomst*,

www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst.

³⁰³ Het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412, V-N 1997, blz. 4702,

³⁰⁴ Hof Arnhem 31 juli 2006, 06/00292.

³⁰⁵ TILLEMANN, B., VERBEKE, A., *Bijzondere overeenkomsten in kort bestek*, Antwerpen, Oxford, 2005, 125-126.

tussen feiten en rechtskwestie niets uitmaakt,³⁰⁶ kan een Nederlandse belastingplichtige duidelijk afleiden dat een vaststellingsovereenkomst voor feitenkwesties geldt.³⁰⁷ Hierbij kan gedacht worden aan de hoogte van het minimumsalaris van een directeur die grootaandeelhouder is of de waarde van een pand. Men kan ook onderhandelen over feiten die in de toekomst zullen plaats vinden. Belastingovereenkomst mag natuurlijk geen belastingwet ontwijken of een afwijkend belastingtarief toepassen.

23. Strijdige vaststellingsovereenkomst krijgt ook uitwerking Heel belangrijk is dat een vaststellingsovereenkomst ook een uitwerking zal krijgen indien die in strijd is met bepaalde wettelijke bepalingen. Tenzij indien een vaststellingsovereenkomst zo strijdig is met de wettelijke regeling dat de belastingplichtige erop niet kon rekenen dat die overeenkomst zal nagekomen worden. Ook als de vaststellingsovereenkomst in strijd is met de openbare orde of de goede zeden kan geen nakoming worden afgedwongen.³⁰⁸

24. *Contra legem?* In beginsel worden in Nederland vandaag alle fiscale wetsbepalingen verondersteld van dwingend recht te zijn, afgezien of ze al dan niet op essentiële elementen van de belasting slaan. Een overeenkomst die strijdig is met dwingende bepalingen doet dan in beginsel enkel daar inbreuk aan.³⁰⁹ Maar zoals reeds vermeld, is een vaststellingsovereenkomst *contra legem* niet nietig op voorwaarde dat het om beëindigen of voorkomen van een onzekerheid of een geschil gaat en dat redelijkerwijze verschil van standpunten kon bestaan over de uitleg of toepassing van het dwingend recht, welke uitleg of toepassing pas achteraf niet juist blijkt te zijn.³¹⁰ Terwijl dus in Nederland eigenlijk van gelijk welke fiscale wet afgeweken kan worden, zonder dat die overeenkomst niet geldig zou zijn, wordt in België elke afwijking van eender welke wetsartikel als *contra legem* gezien.³¹¹ Een overeenkomst zal in Nederland *contra legem* zijn wanneer de partijen duidelijk tegen de bedoeling van de wetgever hebben gehandeld, want op die manier ontstaat schending van het legaliteitsbeginsel dat in artikel 104 van de Nederlandse grondwet staat verankerd.³¹² Er kan gedacht worden aan de toepassing van een lager tarief op een situatie waarop duidelijk een ander tarief moet worden toegepast. De partijen moeten echt doelbewust afbreuk doen aan dwingend recht met hun

³⁰⁶ zie deel 1

³⁰⁷FETERIS, M.W.C., *Fiscale Handboek, Formeel Belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2007, 540.

³⁰⁸X, *Vaststellingsovereenkomst*,

www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/niet_met_ons_eens/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst.

³⁰⁹ KLEIN SPROKKELHORST, A.K.H.K., *Overeenkomsten met de fiscus. Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, Deventer, Kluwer, 1999, 56.

³¹⁰ DE BLIECK, L.A., VAN AMERSFOORT, P.J., DE BLIECK, J., & VAN DER OUDERAA, E.A.G., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer, Kluwer, 2004, 238.

³¹¹ KLEIN SPROKKELHORST, A.K.H.K., *Overeenkomsten met de fiscus. Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, Deventer, Kluwer, 1999, 56.

³¹² VAN MENS, K.L.H., "Afspraken maken met de fiscus en andere vormen van geschillenbeslechting buiten de rechter om", *Ars Aequi* 2002, nr. 7/8, 528.

fiscale vaststellingsovereenkomst opdat kan worden vastgesteld dat die overeenkomst strijdig is met dwingend recht.³¹³

25. Beginselen van behoorlijk bestuur Het belang van opgewekt vertrouwen mag niet onderschat worden bij nakoming van een overeenkomst die in strijd is met dwingend recht. Een beroep hierop kan alleen maar slagen indien de ingenomen standpunten niet zo duidelijk in strijd zijn met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige in redelijkheid geen nakoming kan verwachten. Het zeker karakter wordt bevestigd doordat er in principe altijd een bepaling opgenomen wordt waarin staat dat de partijen de overeenkomst niet mogen ontbinden.³¹⁴ Indien de situatie, waarover een vaststellingsovereenkomst onderhandeld is, kan veranderen, dan kunnen de partijen best zelf een regeling ervoor voorzien in die overeenkomst. Moest dat niet gedaan zijn, dan kan de fiscale administratie op grond van billijkheid en redelijkheid de overeenkomst opzeggen omdat die de nieuwe situatie niet meer dekt. Een wijziging in het recht kan alleen opzegging meebrengen indien die de grondslag waarop de overeenkomst gemaakt werd op een zeer zwaarwichtige reden verschilt van de regelgeving, zodat de overeenkomst niet anders kan dan vervallen.³¹⁵

26. Conclusie Belgische dading dat opgenomen is in artikel 84 lid 2 W. BTW kan moeilijk vergeleken worden met fiscale vaststellingsovereenkomst. Volgens de rechtsleer mag de fiscus geen toegevingen doen omdat de belastingen van openbare orde zijn. Dit heeft tot gevolg dat de dading die in artikel 84 lid 2 W. BTW ook geen dading is in de zin van het burgerlijk wetboek. Het gaat dan om een soort overeenkomst. In Nederland daarentegen kan met de belastingadministratie voor alle fiscale aangelegenheden die betrekking hebben op de feitelijke kwesties een vaststellingsovereenkomst gesloten worden. Die zal ook uitwerking krijgen als die strijdig is met de wettelijke bepalingen tenzij manifest strijdig (zo strijdig dat het niet kan verwacht worden dat een partij die zal nakomen) of indien standpunten zo ver uit elkaar liggen dat het redelijkerwijze niet kan verwacht worden dat die overeenkomst zal nagekomen worden.

Afdeling 3 Onderhandelen met de fiscus met behulp van bemiddeling

§1 Beschrijving

27. Wanneer tussen de FOD Financiën en de belastingplichtige een blijvend geschil bestaat dan kan de fiscale bemiddelingsdienst tussenkomen. Deze is opgericht in 2007.³¹⁶ Sinds juni 2010 is die werkelijk actief. Ook al maakt bemiddelingsdienst deel uit van de FOD, toch krijgt die van de overheid geen

³¹³ VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 278.

³¹⁴X, *Vaststellingsovereenkomst*, www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst.

³¹⁵ FETERIS, M.W.C., *Formeel belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2007, 549-550.

³¹⁶ Koninklijk besluit tot uitvoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen.

instructies en is die bijgevolg hiërarchisch autonoom. De fiscale bemiddelaars, die als college leiding hebben over de fiscale bemiddelingsdienst³¹⁷, zijn verondersteld onafhankelijk en objectief te zijn.³¹⁸

§2 Wettelijke basis

28. Wetgeving De fiscale bemiddeling werd door de artikelen 116 tot en met 131 van de Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen ingevoerd.³¹⁹ In de Memorie van toelichting staat bij deze wet te lezen dat de oprichting van een Fiscale Bemiddelingsdienst beantwoordt aan: *"de voortdurend groeiende complexiteit van de fiscale wetgeving en aan de noodzaak om de belastingplichtigen akkoord te laten gaan met de heffingen waaraan ze onderworpen zijn"* en zal de fiscale bemiddeling *"bijdragen tot een vermindering van de gerechtelijke geschillen, soms ongegrond, verspillend qua mensen en financiële middelen, en tot het versnellen van de inning van de sommen die het voorwerp uitmaken van het geschil"*.³²⁰ Hieruit kan afgeleid worden dat de fiscale bemiddeling een oplossing zou bieden voor de overlast van gerechtelijke fiscale geschillen. Bovendien meent de wetgever dat indien er een overlegronde zou plaatsvinden tussen de belastingplichtige en de administratie, dat het hem zou weerhouden om naar de rechter te stappen. Dat is terug te vinden in het verslag van de Kamercommissie waarin staat dat fiscale bemiddeling tot doel heeft: *"de beslechting van betwistingen tussen de Administratie en de belastingbetaler te vergemakkelijken, teneinde de middelen van administratief, en in voorkomend geval, gerechtelijk beroep te ontlasten"*.³²¹

29. Geen gemeenrechtelijke bemiddeling Het gaat hier echter niet om een gemeenrechtelijke bemiddeling die in artikel 1724 van het Ger. W. omschreven wordt omdat dit artikel schrijft voor dat de gemeenrechtelijke bemiddeling enkel toepasbaar is ten aanzien van geschillen waarvoor een dading gesloten kan worden.³²² Fiscaal recht raakt openbare orde³²³ en dus zijn dadingen in principe niet mogelijk. In ieder geval niet om een bemiddeling die vervat zit in artikel 1724 Ger. W. Ook moet de fiscale bemiddeling gezien worden als een bemiddeling *sui generis*.³²⁴

Artikel 117 §3 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen bepaalt dat *"Ingevolge het bemiddelingsverslag kan de administratieve beslissing het bedrag van de fiscale schuld aanpassen, voor zover dit geen vrijstelling of vermindering van belasting inhoudt. Het is evenwel niet toegelaten een aanvullende belasting te vestigen."* Deze bepaling laat dus een bemiddeling toe binnen de perken van de openbare orde.

³¹⁷ Art. 1 KB 9 mei 2007.

³¹⁸ art. 116 Wet 25 april 2007

³¹⁹ B.S. 8 mei 2007

³²⁰ Parl. St. Kamer 2006-2007, 2873/001, 87.

³²¹ Parl. St. Kamer 2006-2007, 2873/019, 21.

³²² ALLEMEERSCH, B., en SCHOLLEN, P., "De nieuwe bemiddelingswet", R.W. 2004-2005, 1484.

³²³ Gent 1 september 1998, F.J.F. 1998.

³²⁴ MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", A.F.T. juni-juli 2007, 11.

§3 Toepassingsgebied

30. De belastingplichtige kan een bemiddeling vragen indien er betwistingen bestaan over de invordering of de heffing van belastingen waarvoor de FOD Financiën bevoegd is. Om een paar voorbeelden te geven kan worden gedacht aan: de directe belastingen (vennootschapsbelasting, personenbelasting, bedrijfsvoorheffing enz.). Ook voor kadastraal inkomen, btw, douane en accijnzen, registratie –en successierechten is een bemiddeling mogelijk.³²⁵

Omdat de fiscale bemiddelaars enkel de standpunten mag verzoenen, is de fiscale bemiddeling volledig zinloos indien het geschil betrekking heeft over de interpretatie van de belastingwet of de grondwettelijkheid. In die zin had de bemiddeling enkel voor oplossingen kunnen zorgen indien het dispuut om feitenkwesies gaat. Er kan worden gedacht aan: het toepasselijk btw-tarief, het percentage beroepsgebruik van een investering, de begroting van het kadastraal inkomen, het bestaan van een handgift...³²⁶

31. Tekortkomingen: Belangrijk om op te merken is dat de fiscale bemiddeling niet meer mogelijk is zodra een geschil aanhangig wordt gemaakt bij de rechtbank omwille van onbevoegdheid.³²⁷ Op dit moment heeft noch de indiening noch het onderzoek van een bemiddelingsaanvraag een schorsende of stuitende werking.³²⁸ De bemiddelingsdienst ondervindt problemen hiermee en daarom is er een wetsvoorstel ingediend om de werking van de Fiscale Bemiddelingsdienst te optimaliseren en dus in schorsing te voorzien om meer slaagkansen te geven aan de procedure.³²⁹ Dit probleem is niet nieuw en is al sinds 2010 opgemerkt. Namelijk wanneer een belastingplichtige zijn gevestigde aanslag niet aanvaardt, dan kan die beroep hiertegen aantekenen op basis van artikel 366 WIB 92 bij de bevoegde directeur der belastingen. Nadien moet de administratie binnen zes maanden een standpunt innemen. Indien dat niet gebeurt of indien het verzoek afgewezen wordt, dan kan de belastingplichtige naar de rechter gaan. Artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek biedt de mogelijkheid aan de belastingplichtige om zich tot de rechtbank te wenden indien binnen de zes maanden geen antwoord van de administratie komt en het wordt gezien als een redelijke termijn waarbinnen de fiscus moet beslissen. Zolang de administratie geen beslissing genomen heeft, kan de belastingplichtige de fiscale Bemiddelingsdienst inschakelen. Zoals reeds opgemerkt is, heeft deze bemiddeling geen schorsende werking en loopt bijgevolg samen met de periode van zes maanden gewoon door. Dit heeft soms tot gevolg dat bij een onwillige administratie enerzijds verdragingsmanoeuvres anderzijds overdreven spoed wordt gehanteerd en dus alles dwarsboomt voordat de bemiddelingsdienst iets kan doen.³³⁰

³²⁵ X, *Un litige avec l'administration fédérale des impôts? Service de conciliation fiscale vous aide!* <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/folder-service-conciliation-fiscale-2012.pdf>.

³²⁶ MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", A.F.T. juni-juli 2007, 15-16.

³²⁷ Artikel 376quinquies § 2 WIB 92.

³²⁸ Artikel 116, § 1, van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV)

³²⁹ Artikel 3 van het Wetsvoorstel tot optimalisering van de werking van de fiscale bemiddelingsdienst, *Parl. St.*, Kamer, 22 oktober 2012, nr. 53 2455/001.

³³⁰ X, *Fiscale Bemiddelingsdienst, Jaarverslag 2012* <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/nl/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.

Daarom heeft het wetsvoorstel de bedoeling om de termijn voor behandeling door de gewestelijke directeur te schorsen vanaf de ontvankelijkheid van het bemiddelingsaanvraag tot aan de eindbeslissing van het bemiddelingsprocedure gedurende een termijn van drie maanden.³³¹ Artikel 116 §1 lid 3 dat bepaalt:³³² *“De indiening en het onderzoek van een aanvraag tot bemiddeling hebben geen enkele schorsende of stuitende werking”*³³³ zou dan omgevormd worden in *“De indiening en het onderzoek van een aanvraag tot bemiddeling hebben een schorsende werking. De schorsing vangt aan vanaf de kennisgeving van de beslissing waarbij een aanvraag tot bemiddeling ingediend bij de Fiscale Bemiddelingsdienst ontvankelijk is verklaard en wordt opgeheven na kennisgeving van de eindbeslissing van de Fiscale Bemiddelingsdienst. De termijn van schorsing bedraagt maximaal drie maanden.”*³³⁴ Op die manier zal de bemiddelingsprocedure meer kansen op slagen hebben.

Op het vlak van taxatie, kan bemiddeling enkel worden aangevraagd indien tussen de taxatieambtenaar en de belastingplichtige een blijvend meningsverschil bestaat. Dus na het uitputten van alle discussiemogelijkheden en tijdens het beroep op basis van artikel 84 W.BTW bij de Minister van Financiën of de door hem gedelegeerd ambtenaar.³³⁵ Na het bemiddelingsverslag kan de administratie het bedrag van de fiscale schuld aanpassen, maar dat mag niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting. Ook is de vestiging van een aanvullende belasting verboden.³³⁶

§4 Een onderhandeld akkoord in de vorm van een bemiddelingsverslag

32. Bemiddelingsverslag De bemiddelaars kunnen alleen tijdens het bemiddelingsonderzoek de verschillende standpunten van de partijen dichterbij elkaar brengen om aansluitend hierbij een compromis samen te stellen. Indien er mogelijke afspraken worden gemaakt, dan worden ze in een niet-bindend bemiddelingsverslag vastgelegd.³³⁷ De fiscale bemiddelingsdienst gaat geen wetten interpreteren of de circulaires en instructies van de administratie evalueren.

33. Wanneer de bemiddelingsprocedure doorlopen is en tot een einde gebracht, dan wordt een bemiddelingsverslag door de bemiddelaar opgemaakt en zowel naar de belastingplichtige als naar de administratie verstuurd. Dit verslag kan enkel informatie bevatten over al dan niet een akkoord.³³⁸ Vermits de fiscale bemiddelingsdienst geen opdracht heeft om de wet te interpreteren of te oordelen over de interpretatie die door de fiscus in haar instructies en circulaires geleverd werd, mag die geen standpunt innemen in het geschil. Bijgevolg wanneer de partijen niet tot een akkoord komen, kan in

³³¹ Artikel 3 van het Wetsvoorstel tot optimalisering van de werking van de fiscale bemiddelingsdienst, *Parl. St.*, Kamer, 22 oktober 2012, nr. 53 2455/001.

³³² X, *Fiscale Bemiddelingsdienst, Jaarverslag 2012* <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/nl/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.

³³³ artikel 116, § 1 lid 3 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV).

³³⁴ Voorstel van wet tot optimalisering van de werking van de fiscale bemiddelingsdienst, *Parl.St.* Kamer 2012, nr. 53K2455001.

³³⁵ Artikel 84 quater lid 1 W. BTW.

³³⁶ Artikel 84 quater lid 3 W. BTW.

³³⁷ VAN DEN BRANDEN, J., “Werkt bemiddeling toch schorsend? Een alternatieve geschillenbeslechting : de Fiscale Bemiddelingsdienst”, *Fisc. Act.* 22 juni 2010, nr. 28, 1.

³³⁸ Artikel 12 van het K.B. van 3 mei 2007, B.S. 24 mei 2007.

het bemiddelingsverslag enkel worden opgenomen dat de partijen divergerende standpunten hebben.³³⁹ In het advies bij de Wet van 25 april 2007 werd dit aspect bekritiseerd door de Raad van State. Deze stelde dat: "De Memorie van Toelichting blijft erg vaag over de taak van de fiscaal bemiddelaar. Indien het verschil van mening betrekking heeft op de interpretatie van de wet, blijft de rol van de fiscaal bemiddelaar volgens de Memorie van Toelichting beperkt tot het vaststellen van de divergerende standpunten van de partijen. Het optreden van een fiscaal bemiddelaar lijkt in dat verband niet noodzakelijk."³⁴⁰

34. Het belang van het verslag Het verslag is dus niet dwingend en noch de belastingplichtige noch de fiscus moeten de aanbevelingen van de fiscale bemiddelaar volgen. De fiscale bemiddeling werkt nog altijd niet gedingbeslissend en bovendien heeft de procedure geen schorsende of stuitende werking.³⁴¹ Daarom is het belangrijk om op te merken dat de fiscale bemiddeling geen "scheidingsrechtelijk karakter" heeft zoals de Memorie van Toelichting³⁴² dat beweert.³⁴³

35. In praktijk moet het niet bindende karakter van het verslag met enige nuance gezien worden. De Bemiddelingsdienst heeft op basis van het artikel 116 §2 de bevoegdheid om beslissingen en handelingen van sommige administratieve overheden te melden aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën via aanbevelingen indien die van mening is dat die bestuurshandelingen in strijd zijn met wetten, verordeningen en principes van behoorlijk bestuur. Dat is interessant omdat dankzij dit artikel de bemiddelingsdienst als een ware controleorgaan fungeert en dus is het meer dan waarschijnlijk dat het orgaan dat zich uitspreekt over een bezwaar het verslag van de bemiddelingsdienst niet zomaar naast zich neer kan leggen als die niet over goede redenen beschikt. Deze redenering kan ook afgeleid worden uit het ontwerp van het samenwerkingsprotocol tussen de administratie en de Fiscale Bemiddelingsdienst waarin wordt vermeld dat indien het bevoegd orgaan beslist om het bemiddelingsverslag van de dienst niet te volgen terwijl de grieven van de belastingplichtige als gegrond werden aangenomen dat die dan moet motiveren waarom zij afwijkt van het voorstel dat voorgedragen was door de Bemiddelingsdienst. Deze motivatie moet ook zo snel mogelijk gebeuren na het inontvangstname van het verslag.³⁴⁴

§5 Resultaten van de tussenkomst van de fiscale Bemiddelingsdienst

36. Positieve evolutie van Bemiddelingsdienst Voordat de fiscale procedure hervormd werd door de Wetten van 15 en 23 maart 1999 kon de belastingplichtige zijn geschil met de administratie voorleggen aan een comité van advies (bij beroepsgeheim) of aan een fiscale commissie. Deze instanties verleenden advies indien er een geschil bestond tussen de partijen met bedoeling om ze tot

³³⁹ Parl. St. Kamer 2006-2007, 2873/001, 88.

³⁴⁰ Parl..St. Kamer 2006-2007,2873/001, 282.

³⁴¹ Art. 116 van de Wet van 25 april 2007.

³⁴² Parl. St. Kamer, 2006-2007, 2873/001, 88.

³⁴³ MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting," A.F.T. juni-juli 2007, 14.

³⁴⁴ VAN DEN BRANDEN, J., "Werkt bemiddeling toch schorsend? Een alternatieve geschillen-beslechting : de Fiscale Bemiddelingsdienst", *Fisc. Act.* 22 juni 2010, nr. 28, 3-5.

een akkoord te brengen. Deze procedure werd afgeschaft omdat het "weinig succesvol" was. Desondanks was deze fiscale commissie samengesteld uit zowel fiscale als niet-fiscale ambtenaren. Wat toch meer garantie bood voor de objectiviteit, terwijl nu de bezwaren door de administratie zelf worden afgehandeld. Ook al werd het aspect van de onafhankelijkheid en onpartijdigheid bij de oprichting benadrukt, zorgt dit evenwel voor wantrouwen bij de belastingplichtige waardoor die sneller naar de rechter stapt.

37. Goede resultaten volgens het Bemiddelingsdienst Toch mag de waarde van de bemiddeling vandaag niet onderschat worden. Dat blijkt uit de statistieken en zelfs het feit dat er in de rechtbank er rekening mee wordt gehouden.³⁴⁵

Naar aanleiding van het netwerk klachtenmanagement heeft het Directoraat Generaal Organisatie- en Personeelsontwikkeling van de FOD Personeel en Organisatie een klantenbevraging gedaan onder de gebruikers van het Bemiddelingsdienst. Uit de statistische analyse waarbij 1063 klanten werden ondervraagd blijkt dat de overgrote meerderheid die de dienst om hulp had gevraagd tevreden is. Hierbij waren niet enkel particulieren, maar ook vennootschappen en professionelen (zoals notaris of een accountant) betrokken. De grafieken geven aan dat de globale tevredenheid van de fiscale Bemiddelingsdienst nogal groot is: er is slechts 8% van de respondenten dat zeer ontevreden is, 12% dat tamelijk tevreden is en 73% is zeer tevreden. Overgrote meerderheid vindt ook dat de Bemiddelingsdienst nuttig is. Toch is het niet echt duidelijk in hoeverre dat de ondervraagden tevreden zijn met het resultaat. De bevraging baseert zich vooral op de dienstverlening.

Bij het bestuderen van het jaaroverzicht van de bemiddelingsdienst kan opgemerkt worden dat er in 2012, 2134 dossiers waren om te behandelen. Hiervan werden er 1480 afgesloten. Er waren op 31 december 2012 nog 654 overgebleven voor verdere behandeling. Op 677 dossiers werden er voor de algemene fiscaliteit, dat 46% van alle dossiers vertegenwoordigd, 187 onontvankelijk verklaard en voor de 490 ontvankelijke dossiers werd er voor 377 dossiers wederzijds akkoord gevonden. 84 Dossiers werden afgesloten zonder een akkoord en voor 29 dossiers werden de bemiddelaars ontheven van hun bevoegdheid. In vergelijking met 2011 zijn er meer dossiers die afgesloten zijn omwille van een wederzijds akkoord.³⁴⁶

§6 Evaluatie

38. Hoe de (grondwettelijke) beginselen doorspelen in het bemiddelingsprocedure is niet duidelijk. Er kan worden afgeleid dat de belastingplichtige geen beroep kan doen op het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel omdat die al op voorhand geïnformeerd wordt dat het bemiddelingsverslag niet bindend is en dus als het bemiddelingsverslag daarna geen positief resultaat heeft, kan de burger er niets tegen doen. Het legaliteitsbeginsel speelt wel een rol, omdat geen

³⁴⁵ Eigen vaststelling.

³⁴⁶ X, Service de Conciliation Fiscale, Rapport Annuel, <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/fr/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.

vrijstellingen of verminderingen mogen verleend worden en omdat de belastingen nog altijd deel uitmaken van het openbare orde. Hieruit vloeit voort dat het gelijkheidsbeginsel moeilijk geschonden kan worden indien het legaliteitsbeginsel niet geschonden wordt.

39. Uit verschillende voorbeelden die opgenomen zijn in het jaarverslag ziet het ernaar uit dat er inderdaad sprake is van wederzijdse akkoorden. De vraag is alleen in hoeverre dat de belastingplichtige tevreden is met de oplossing. Enerzijds indien het dossier inderdaad afgesloten is, is het hoogstwaarschijnlijk dat de belastingplichtige tevreden is, maar anderzijds kan het ook om de reden zijn dat die van het probleem en de ermee gepaarde verwickelingen af wou zijn.³⁴⁷

Evenwel is het zo, dat zelfs indien de partijen niet tot een akkoord kunnen komen, dat het bemiddelingsverslag toch nog waardevol kan zijn voor de belastingplichtige wanneer die naar de rechter stapt. Volgende casus is daar het bewijs van: de belastingplichtige had een wedstrijd gewonnen voor het ontwerp van een meubelstuk. Eerst had die de prijs aangegeven als winst en dat werd ook zo opgenomen in het aanslagbiljet. De belastingplichtige ging hiermee niet akkoord en had een bezwaarschrift ingediend, maar de fiscus ging daar niet op in. De fiscale bemiddelingsdienst was van mening dat het belast moest worden als auteursrechten, maar de fiscus bleef volharden en zei dat het toch winst was. Hierdoor werd er geen akkoord tussen de partijen gemaakt, maar slechts een bemiddelingsverslag. De belastingplichtige ging met dit verslag naar de rechter en kreeg zijn gelijk. De argumenten die werden aangehaald door de bemiddelingsdienst worden door de rechters onderzocht en spelen dus wel degelijk een rol. In het vonnis van de rechtbank is zelfs expliciet verwezen naar de meerwaarde van de bemiddelingsdienst en de rechtszekerheid die het biedt voor de belastingplichtige.³⁴⁸

In vele andere gevallen heeft de tussenkomst van de bemiddelingsdienst tot een positief resultaat geleid voor de belastingplichtige. In sommige gevallen gaat dat om snelle afwerking van het dispuut³⁴⁹, in andere gaat het om de druk die het bemiddelingsdienst heeft op de fiscus. Evenwel gaat het telkens om feitenkwesies. Het cruciaal element waarom de belastingplichtige kan kiezen voor de fiscale bemiddeling is omdat de bemiddelingsdienst fungeert als controleorgaan en dus preventief de fiscus op zijn hoede zet en indien de dienst van mening is dat de belastingplichtige behandeld wordt strijdig met wetten of beginselen dat die dat dan meldt aan de directie.

Anderzijds zal het bemiddelingsverslag deel uitmaken van het administratief dossier indien de fiscus naar de rechter stapt en dus heeft die een zekere invloed op de uitspraak.

40. Vergelijking met Nederlands mediation In Nederland wordt daarentegen een vaststellingsovereenkomst opgemaakt in het kader van de bemiddelingsprocedure. Dit gebeurt door

³⁴⁷ eigen vaststelling.

³⁴⁸ Rb. Gent 21 februari 2012; Van DYK, J., "Prijs voor winnend ontwerp : auteursrecht of niet?", *Fiscoloog*, 21 maart 2012, 1.

³⁴⁹ X, *Service de Conciliation Fiscale, Rapport Annuel, (exemple 12/2012)*, <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/fr/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.

de tussenkomst van een onafhankelijke derde³⁵⁰. De mediator gaat proberen de partijen tot een eensgezindheid te brengen en dan oplossingen op hun haalbaarheid te toetsen. Daarna worden ze vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst die door beiden partijen ondertekend wordt. Ook bijstand van een advocaat of een belastingadviseur is mogelijk. Het is ook mogelijk om een gedeeltelijke overeenkomst te maken alleen over punten waar de partijen het eens zijn geraakt en de andere punten beslechten in de rechtbank.

In vergelijking met Belgische fiscale bemiddeling schorst de bemiddelingsprocedure de reguliere procedure zoals bezwaarbehandeling of invorderingsmaatregelen. Het zal wel terug in werking treden indien de partijen niet verzoend zullen kunnen worden.³⁵¹

Dus een Nederlandse bemiddelingsprocedure biedt meer zekerheid als er tot een akkoord wordt overeengekomen. Een vaststellingsovereenkomst is bindend en een bemiddelingsverslag niet.

Afdeling 4 Klachten bij de federale ombudsman

§1 Inleiding

41. Beschrijving Naast de fiscale bemiddelingsdienst probeert ook de federale ombudsman de fiscale administratie met de belastingplichtige te verzoenen. De federale ombudsman voor fiscale aangelegenheden onderzoekt eerst klachten van burgers als onafhankelijk overheidsorgaan³⁵² en pogt daarna de standpunten van de partijen te verzoenen.³⁵³

42. Belang van federale ombudsman De reden waarom in dit onderzoek aandacht wordt besteed aan de federale ombudsman is omdat op de officiële website uitdrukkelijk staat dat de ombudsman de belastingplichtige en de administratie probeert te verzoenen.³⁵⁴ Dus op het eerste gezicht wordt de indruk gewekt dat er ruimte is voor onderhandelingen.

§2 Toepassingsgebied

43. Werking/Verschil met bemiddeling De instelling in zijn geheel bestaat uit 47 personeelsleden en bemiddelt kosteloos ten behoeve van de burgers.³⁵⁵ Zowel een rechtspersoon als een natuurlijk persoon met belang kan bij hem een klacht neerleggen over de werking van verschillende, federale

³⁵⁰ De fiscale dienst maakt gebruik van interne mediators die onderworpen zijn aan de gedragsregels van het Nederlands Mediation Instituut (NMI). De mediator komt uit andere gebied van de partijen en heft nog persoonlijke of zakelijke relatie met de belanghebbenden.

³⁵¹ X, *Hoe werkt mediation?*

www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/niet_met_ons_eens/mediation/hoe_werkt_mediation.

³⁵² X, *Qui est le Médiateur fédéral ?*, www.federalombudsman.be/fr/voorstelling/qui-est-le-médiateur-fédéral.

³⁵³ Artikel 14 van de Wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen.

³⁵⁴ Artikel 14 lid 2 Wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen.

³⁵⁵ X, *Qu'est-ce qu'un Ombudsman?*, www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.

administratieve overheidsorganen, de FOD Financiën inbegrepen.³⁵⁶

44. Zowel de fiscale bemiddelingsdienst als de federale ombudsman zijn twee mogelijkheden die deel uitmaken van buitenjustitiële geschillenregeling, maar ze verschillen van elkaar zowel qua toepassingsgebied als qua ontvankelijkheid. Een belanghebbende zal eerder voor de fiscale bemiddelingsdienst kiezen wanneer die getroffen wordt door een meningsverschil met de administratie over de toepassing van de belastingwet. Dus er moet een individueel en specifiek geschil zijn met de fiscus over de toepasselijke fiscale wet. Wanneer een belanghebbende een algemene klacht heeft over de werking van de fiscale federale overheid, dan zal die zich eerder naar de federale ombudsman wenden. Een federale ombudsman is geen bemiddelaar. Hij probeert een oplossing te vinden met de fiscale administratie of die aan te sporen een fout recht te zetten.

Indien de belastingplichtige beslist om te kiezen voor buitenjustitiële geschillenregeling, dan moet die zowel voorafgaand aan het verzoek tot bemiddelingsdienst als bij de federale ombudsman, eerst zelf geprobeerd hebben om tot een verzoening te komen. Het is wel zo dat de belastingplichtige wel een klacht kan neerleggen bij de ombudsman vooraleer die een georganiseerd beroep instelt. Zodra de belastingplichtige een beroep bij de rechtbank instelt of een georganiseerd administratief beroep, dan moet de federale ombudsman de klacht opschorten totdat er een uitspraak komt. Bij de bemiddelingsdienst zal het verzoek van de belastingplichtige pas ontvankelijk zijn indien die voorafgaand een bezwaarschrift had ingediend en gehoord werd voor geschillen inzake inkomstbelastingen. Nadien kan men fiscaal bemiddelen tot de directeur zich uitspreekt over het bezwaar of tot het moment waarop de belastingplichtige een vordering bij de rechtbank instelt.³⁵⁷

45. Een klacht zal slechts ontvankelijk zijn indien de belastingplichtige zelf al stappen ondernomen heeft om het probleem met de administratie op te lossen en dat het dan zonder resultaat bleef. De federale ombudsman is belast met het oplossen van onbehoorlijke bestuur en de standpunten van zowel van de dienst als van de klager te verzoenen. Hierbij kan hij ook aanbevelingen doen met betrekking tot wijzigingen van de individuele beslissing in kwestie of met betrekking tot de administratieve praktijk zelf. Dankzij de aanbevelingen van de ombudsman aan de kamer van volksvertegenwoordigers kan wel eens een einde worden gemaakt aan betwistbare administratieve praktijken of aan een bepaalde reglementering of de wetgeving kan hiermede gewijzigd worden.³⁵⁸

46. Bij het oplossen van de gevallen van onbehoorlijk bestuur, toetst de ombudsman de klachten aan een lijst van normen, waaraan de fiscale overheid moet voldoen omdat het een overheid is. De ombudsman bekijkt onder andere of de overeenstemming met de rechtsregels, redelijkheid en onpartijdigheid, hoorplicht, vertrouwensbeginsel, afdoende motivering en andere niet geschonden zijn. Het zijn eigenlijk beginselen van behoorlijk bestuur, maar de ombudsman geeft ze een ruimere

³⁵⁶ X, *Qui peut introduire une réclamation chez le Médiateur fédéral?* www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.

³⁵⁷ GEÉRAERTS, O., WILLEMS, R., "Klachten over fiscus: De ombudsman in fiscalibus", *Fisc.Act.*, 19.05.2011, nr. 20, pag. 4-7.

³⁵⁸ X, *FAQ's*, www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.

invulling en daarom worden ze hier de ombudsnormen genoemd.³⁵⁹

Er wordt ook vermeld dat indien geen onmiddellijke oplossing gevonden wordt dat een diepgaand onderzoek mogelijk is. Wanneer de ombudsman zijn onderzoek naar klacht afsluit en er geen oplossing voor de probleem mogelijk is, kan die de administratie niet dwingen om een voorgestelde oplossing uit te voeren.³⁶⁰ Evenwel kwalificeert hij dat het resultaat van de behandeling van klacht als gegrond of gedeeltelijk gegrond is als: herstel, gedeeltelijk herstel of indien die geweigerd werd, stelt die dat gewoon vast.³⁶¹

De behandeling van een klacht en de nodige verhelping hieraan moet niet in een overeenkomst gegoten worden omdat het hier eerder gaat om een technisch-procedureel probleem zoals redelijk termijn of slechte informatieverstrekking. Indien men zijn rechten en plichten wil weten en eventueel erover onderhandelen, zoals over de forfaitaire grondslag van aanslag of een meningsverschil over het statuut van inwoner, dan kan men best naar de bemiddelingsdienst stappen omdat de fiscale ombudsman hiervoor niet echt bevoegd is.

Men wordt eveneens duidelijk geïnformeerd over het feit dat de fiscale ombudsman enkel zijn best kan doen om te verhelpen aan het probleem. Zelfs als de klacht gegrond is, kan die de administratie niet dwingen om actie te nemen. Zijn aanbevelingsfunctie zorgt evenwel voor preventieve rechtsbescherming en enige invloed op de reactie van de fiscus omdat in de meeste gevallen er rekening mee wordt gehouden.

Afdeling 3 Resultaten van de tussenkomst van de ombudsman

47. Statistieken Indien een klacht gegrond is en de nodige behandeling krijgt, dat in de meeste gevallen de burger geholpen zal worden.³⁶² Dat blijkt ook uit de cijfers. In 2012 waren er in totaal 1536 klachten betreffende FOD Financiën. Hiervan waren 1152 nieuw en 384 dateerden voor 2012. Van deze 1624 klachten werden er 350 afgesloten dankzij een poging tot bemiddeling, maar 6 hiervan werden als niet geslaagd gekwalificeerd en 344 werden wel met succes afgerond. Bij de gegronde klachten, werd in 174 gevallen volledig herstel verleend, slechts bij 4 klachten was een herstel onmogelijk, in 6 gevallen werd herstel geweigerd. In 8 gevallen werd een gedeeltelijk herstel verleend. Voor 97 klachten waren er geen oplossingen gevonden omwille van verschillende redenen zoals onvoldoende informatie van de klager.³⁶³ Het is dus opmerkelijk dat de ombudsman positieve resultaat boekt, ook in 2011 was dat zo het geval. Immers ongeveer 90% van de dossiers hadden een goede

³⁵⁹ X, *Normes de bonne conduite administrative*, www.federalombudsman.be/fr/content/normes-de-bonne-conduite-administrative.

³⁶⁰ X, *Le classement de la réclamation*, www.federalombudsman.be/fr/les-réclamations/traitement/le-classement-de-la-réclamation/le-classement-de-la-réclamation.

³⁶¹ X, *Résultat de l'intervention*, www.federalombudsman.be/fr/les-réclamations/traitement/le-classement-de-la-réclamation/résultat-de-l'intervention/résultat-de-l'intervention.

³⁶² Eigen vaststelling.

³⁶³ X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2012*, (p117), www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/ra2012.pdf.

afloop, maar dat wil niet zeggen dat de burger zijn zin kreeg.³⁶⁴

De fiscale ombudsman moest in de meeste gevallen klachten behandelen waarbij redelijke termijn, zorgvuldigheid en passieve informatieverstrekking geschonden waren. Hoopplicht, onpartijdigheid en gelijkheid daarentegen waren de minst getoetste normen.³⁶⁵

De klachten over redelijke termijn is een absolute koploper met 86 klachten in vergelijking met 52 klachten over zorgvuldigheid. Over informatieverstrekking zijn er 33 klachten. Nochtans heeft de ombudsdienst in 2010 aanbevelingen gedaan aan de fiscus in verband met informatieverstrekking, maar zo te zien zijn de verbeteringen nog in realisatie.³⁶⁶ Als voorbeeld voor informatieverstrekking kan gedacht worden aan de situatie waarbij de fiscus inconsistent de erfgenamen in kennis stelt over terugbetaling van personenbelasting ten voordele van de nalatenschap, terwijl wanneer de fiscus geld moet krijgen, laat men de burger niet met rust vooraleer alle geld geïnd is. Het komt regelmatig voor dat een dossier geblokkeerd kan geraken omwille van technische databanken en alleen als de erfgenaam ernaar vraagt dat die dan te weten kan komen dat die nog wel geld terug kan krijgen en dat is niet zorgvuldig. Soms worden wel eens moratoire interesten verkeerd berekend maar de uitleg over de berekening wordt niet gegeven. In andere gevallen gebeurt het wel eens dat terugbetalingen aangekondigd worden op een oude of verkeerde rekening en de belastingplichtige heeft dan maar acht dagen om te reageren. Als de fout niet snel rechtgezet wordt, dan wordt het dossier voor onbepaalde tijd geblokkeerd. Het is dus duidelijk dat er problemen bestaan.³⁶⁷

Ook is een van de meest voorkomende klachten die de federale fiscale ombudsman moet behandelen gaat over de terugbetaling van de belastingen. Het is normaal zo dat indien de belastingplichtige recht heeft op terugbetaling van de belasting, dan moet die dat ontvangen binnen twee maanden na de maand waarin de aanslagbiljet ontvangen werd. In "specifieke gevallen" kan het heel lang duren omwille van bv. een feitelijke scheiding of door overlijden van de belastingplichtige. Hierdoor waren er in 2009 veel dossiers op de lange baan geschoven en bovendien konden de belanghebbenden geen informatie verkrijgen over hun dossier. Anno 2011 zijn zulke problemen nog in grote mate aanwezig ondanks de aanbevelingen, maar na een klacht worden ze toch dikwijls verholpen.³⁶⁸

Afdeling 4 Evaluatie

48. Conclusie Er kan worden geconcludeerd dat de federale ombudsman helpt tot een oplossing te komen met de fiscus. Er wordt onderhandeld en de federale ombudsman in fiscale zaken probeert ook standpunten te verzoenen. Hij past de bemiddelingstechnieken toe en streeft ernaar om een oplossing

³⁶⁴ X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2011*, www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/jv2011-fr.pdf.

³⁶⁵ X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2012*, (p117), www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/ra2012.pdf.

³⁶⁶ X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2012*, (p117), www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/ra2012.pdf.

³⁶⁷ X, *Exemples*, www.federalombudsman.be/fr/reclamations/exemples.

³⁶⁸ GEERAERTS, O., WILLEMS, R., "Klachten over fiscus De ombudsman in fiscalibus", *Fisc.Act.*, 19.05.2011, nr. 20, pag. 4-7.

te vinden, maar hij is geen fiscale bemiddelaar in de zin van Wet van 25 april 2007. De onderhandelingen zullen meestal resulteren in een herstel van fout of in maatregelen, maar niet in een overeenkomst omdat de federale ombudsman bevoegd is voor de problemen in verband met de werking van de belastingdienst. Na de behandeling van een klacht door de federale fiscale ombudsdienst over de werking van de fiscale administratie kan die administratie haar werkwijze herzien na de aanbevelingen van de ombudsman. Evenwel is er geen rechtszekerheid dat het gebeurt omdat de aanbeveling van de ombudsman niet dwingend is.

Hoofdstuk 5 Besluit

De centrale eindvraag van deze eindverhandeling: “*Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?*” kan na dit grondig onderzoek beantwoord worden.

In het eerste deel werden verschillende grondwettelijke en administratiefrechtelijke beginselen geschetst waarbinnen de onderhandelingen met de fiscus mogelijk zijn en welke gevolgen dat ze aan een fiscaal akkoord geven. Hieruit is gebleken dat een akkoord dat strijdig is met de fiscale wetten niet gehonoreerd kan worden. De fiscale wet raakt immers de openbare orde. Hierbij is dan ook geen beroep op het vertrouwens of het rechtszekerheidsbeginsel mogelijk. Een akkoord zal strijdig zijn met de openbare orde indien er een vrijstelling of vermindering van belasting wordt toegekend. Ook een akkoord over rechtskwesties kan niet getolereerd worden, bijvoorbeeld indien er afgeweken wordt van een fiscale bepaling. Vanuit Europeesrechtelijk perspectief wordt meer bescherming opgelegd aan de belastingplichtige via het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel ondanks een strijdig akkoord, maar in praktijk wordt in België een met het legaliteitsbeginsel strijdig akkoord niet toegelaten. Een akkoord over feitenkwesties wordt wel gedogen.

Na de omkadering van verschillende beginselen en hun doorwerking werden verschillende wetskaders onderzocht waarbinnen regelmatig akkoorden werden gesloten. Hier werd het onderzoek gesplitst in twee delen: preventieve onderhandelingen omwille van een onzekerheid van doorwerking van bepaalde regelgeving en curatieve onderhandelingen naar aanleiding van een meningsverschil met de fiscus.

Als eerste element van de preventieve onderhandelingen werd een akkoord geanalyseerd dat in de *prefiling* meeting fase wordt gesloten en dat geldt als voorloper van een fiscale ruling. Hierover kan gezegd worden dat in principe akkoorden niet toegelaten zijn omdat de Rulingcommissie eenzijdig moet beslissen, maar dat ze toch worden gesloten. Evenwel bieden ze geen enkele bescherming omdat ze *contra legem* zijn. De belastingplichtige kan wel de uiteindelijke ruling aanvechten indien hij niet tevreden is met de ruling. De Belgische fiscale ruling werd ook vergeleken met de Nederlandse. Hieruit is gebleken dat ze zo goed als op alle punten verschillen en dat het moeilijk te zeggen is welk systeem beter is of om er lessen uit te trekken. Na de ruling-analyse werd gekeken naar de akkoorden inzake forfaitaire grondslagen van aanslag. Hieruit is gebleken dat de fiscus niet alleen met de beroepsgroepen, maar ook met de belastingplichtige akkoorden kan sluiten. Deze kunnen op verschillende manieren aangevochten door worden de belastingplichtige. Belangrijk hierbij is dat indien de fiscus zou kunnen bewijzen dat de inkomsten toch nog anders zijn dan in forfait, dat die van het akkoord kan afwijken zelfs naar het verleden toe, ook al brengt dat de belastingplichtige in een moeilijke positie. Forfait inzake BTW was ook mogelijk, maar die geldt vooral als bewijsmiddel. Nadien werd gekeken naar de akkoorden inzake beroepskosten. Hieruit is gebleken dat akkoorden over feitenkwesties toegelaten zijn. Dat betekent dat indien ze niet afwijken van de fiscale wet, dat ze dan toelaten zijn en dat indien de fiscus zich daar niet aan gaat houden, dat de belastingplichtige beroep kan doen op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

In het deel over curatieve onderhandelingen werd gekeken naar een mogelijke dading. Hieruit is gebleken dat een dading in de zin van het Burgerlijk Wetboek niet kan in *fiscalibus*, omdat de fiscale wet van openbare orde is en dus mag de fiscus geen toegevingen doen. Toch bestaat er een artikel over in het BTW wetboek. In de rechtsleer zijn er verschillende visies over het feit of het al dan niet om een dading gaat. Er kan wel geconcludeerd worden dat de overeenkomst die in het kader van artikel 85 lid 2 W.BTW gesloten wordt, dat die als bewijs kan dienen. In vergelijking met de Nederlandse fiscale vaststellingsovereenkomst kan gezegd worden dat Nederland een efficiënter systeem heeft. Ten eerste omdat er altijd fiscale vaststellingsovereenkomsten kunnen worden gesloten, behalve als ze vrijstelling of vermindering van de belasting verlenen of indien de standpunten van de partijen overdadig uit elkaar liggen, ten tweede omdat het veel duidelijker uitgewerkt is dan in België en ten derde omdat het dan niet door de partijen aangevochten kan worden. Dus Nederlandse fiscale vaststellingsovereenkomst biedt veel meer rechtszekerheid. Nadien werd de bemiddeling in fiscale zaken onderzocht. Hieruit is gebleken dat er positieve resultaten worden geboekt door de bemiddelingsdienst, maar het probleem is dat naar aanleiding van een bemiddelingsprocedure enkel een niet bindend verslag kan worden opgemaakt en geen fiscale vaststellingsovereenkomst zoals in Nederland. Het is dus bediscussieerbaar over de efficiëntie van zulke fiscale bemiddeling, omdat zelfs als de standpunten worden verzoend en er een bemiddelingsverslag wordt opgemaakt, de fiscus daar toch nog van kan afwijken. Als laatste werd gekeken naar de rol van de fiscale ombudsman omdat die de standpunten tussen de belastingplichtige en de fiscus ook probeert te verzoenen. Toch is de fiscale ombudsman vooral bedoeld voor de gebrekkige werking van FOD Financiën, dus vooral op procedureel vlak. Hij kan enkel helpen te onderhandelen indien de belastingplichtige negatieve gevolgen van de werking van de fiscale dienst ondervindt, zoals schending van een redelijk termijn. De fiscale ombudsman boekt ook positieve resultaten zo blijkt uit de statistieken.

Algemeen kan worden besloten dat zowel bij onzekerheden, zoals bij onduidelijke wetgeving of over toepassing van wetgeving op een bepaalde situatie, als bij meningsverschillen onderhandelen en bemiddelen een redding kan bieden voor de belastingplichtige omdat het sneller, goedkoper en efficiënter is. De belastingplichtige moet evenwel opletten dat die geen overeenkomsten sluit over de rechtskwesties of vrijstelling of vermindering van belastingen omdat indien de fiscus beslist zich niet te houden aan het akkoord, de belastingplichtige dat niet zal kunnen afdwingen bij de rechter. Indien het om akkoorden over feitenkwesties gaat, dan zal de belastingplichtige dit in de meeste gevallen ook kunnen afdwingen bij de rechter als de fiscus zich niet zal houden aan het akkoord. Dus onderhandelen en bemiddelen kunnen een redding bieden bij onzekerheid of fiscale meningsverschillen, mits men rekening houden met essentiële elementen die in deze eindverhandeling beschreven zijn.

BIBLIOGRAFIE

Geconsulteerde Belgische wetgeving

- De gecoördineerde tekst van de Grondwet van 17 februari 1994.
- Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
- Burgerlijk Wetboek
- Wetboek BTW
- Wetboek registratierechten
- BTW-commentaar nr. 84/75-95 en nr. 84/83
- De wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV)
- De Wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen.
- De wet van 12 maart 2007 tot wijziging van de wet van 3 april 1953 betreffende de rechterlijke inrichting voor wat het hof van beroep te Bergen en de rechtbank van eerste aanleg te Gent betreft en tot tijdelijke toelating tot overtallige benoeming van magistraten, wat het hof van beroep te Bergen betreft, B.S. 27 maart 2007.
- Wet 22 december 1986 betreffende de intercommunales.
- De wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.
- Koninklijk besluit tot uitvoering van H5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen.
- Het K.B. van 3 mei 2007, B.S. 24 mei 2007.
- Art. 1 KB 9 mei 2007.
- Advies RvS bij het Wetsontwerp van 2 juni 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1992-93, 762/1, 81-82.
- MvT bij het Wetsontwerp van 10 juli 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 1918/001, 16.
- MvT bij het Wetsontwerp van 30 april 2004 tot wijziging van het WIB 1992 en de Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 1079/001, 65.
- Wetsvoorstel tot oprichting van een Comité van toezicht op de diensten die specifiek zijn belast met de strijd tegen de fiscale, sociale en economische fraude, alsook tegen de witwaspraktijken (Comité F), *Parl.St.*, Kamer, 2010, nr. 53-0442/001.
- MvT bij de Wet van 13 juli 1930, *Parl. doc.*, Kamer, 1929-30, nr. 13, 18.
- MvT Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht), Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21.221, nr. 3, 12.
- MvT Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht), Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21.221, nr. 3, 11-13.
- Com. IB 1992, nr. 50/17 en 342/56.
- Com. IB 1992, nr. 342/35.
- Com. IB 1992, nr. 342/32.
- Com. IB 1992, nr. 342/34.
- Com. IB 1992, 342/38.
- *Parl. St.* Kamer 2006-2007, 2873/001, 87.

- *Parl. St.* Kamer 2006-2007, 2873/019, 21.
- *Parl. St.* Kamer 2006-2007, 2873/001, 88.
- *Parl..St.* Kamer 2006-2007,2873/001, 282.
- *Parl. St.* Kamer, 2006-2007, 2873/001, 88.
- *Parl.St.*, Kamer, 2009, nr. 52-0034/004, 52-53 en 259-262 (Parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers,)
- Vr. nr. 360 CRUCKE 30 september 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 52-40, 10403.
- Vr. en Antw. Senaat, 20 januari 2005, Vr. 3/94 (A. VAN DERMEERSCH) & FOD JUSTITIE, De jaarlijkse statistieken van de hoven en de rechtbanken. Gegevens 2006, 17.

Geconsulteerde Nederlandse wetgeving

- Het Nieuw Nederlands Burgerlijk Wetboek
- Wet van 27 mei 1993, *Stb.* 1993, 309, nadien vernummerd in *Stb.* 1993, 374.
- Het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, betreffende behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements.
- Het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M betreffende procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken.
- Het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412, V-N 1997, blz. 4702,

Geconsulteerde Europese rechtsspraak

- E.H.R.M, Darby, 23 oktober 1990
- HvJ 9 juli 1981, nr. 169/80.
- HvJ 29 februari 1996, *Jur.* 1996, I, 857.
- HvJ C-376/02, Stichting Goed Wonen, *Jur.* 2005.
- H.V.J. 14 september 2006, nrs. C-181/04, 182/04, 183/04. *Elmeke*
- HvJ. 27 september 2007, C-409/04, *Teleos*.
- HvJ EG 21 februari 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH*.
- HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*.
- HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*

Geconsulteerde Belgische rechtsspraak

- Arbitragehof 20 mei 1998, nr. 49/98.
- GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008.
- Cass., 22 maart 1926, *Pas.* 1926, I, 312.
- Cass., 29 november 1943, *Pas.*, 1944, I, 73.
- Cass., 9 december 1948, *Pas.* 1948, I, 699.
- Cass., 31 mei 1949, *Pas.* 1949, I, p. 407, met advies van procureur-generaal W.J. Ganshof van der Meersch.
- Cass., 28 juni 1955, *Pas.*, 1955, I, 1175.
- Cass., 18 december 1956, *Pas.* 1957, I, 422.

- Cass., 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.
 - Cass., 9 oktober 1962, *Pas.* 1963, 178.
 - Cass., 6 november 1962, *Pas.* 1963, 306.
 - Cass., 19 juni 1972, *Pas.*, 1972, I, 952.
 - Cass., 26 september 1974, RW 1974-75, 1125.
 - Cass., 19 februari 1976, AR N-19760219-8.
 - Cass., 12 december 1967, *Pas.*, 1968, I, 500.
 - Cass., 6 april 1977, *Pas.* 1978, I, 836.
 - Cass., 23 mei 1977, *Pas.* 1977, I, 970
 - Cass., 27 maart 1992, RW 1991-92, 1466 en RCJB 1995, 53, noot GEELHAND.
 - Cass., 27 maart 1992, R.W. 1991-1992, 1466.
 - Cass., 31 maart 1993, Arr.Cass., 1993, 344.
 - Cass., 18 mei 1995, Arr.Cass., 1994-95, 495.
 - Cass., 10 november 1997, Arr.Cass., 1997, 464, *Pas.* 1997, I, 464.,
 - Cass., 11 mei 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 369.
 - Cass., 6 mei 1999, *Fiscoloog*, afl. 714, 11.
 - Cass., 30 oktober 2000, R.W., 2001-2002, 58.
 - Cass., 3 november 2000, *Pas.* 2000, 1674, TFR 2001, 161, noot B. PEETERS,
 - Cass., 6 november 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 747,11.
 - Cass., 6 november 2000, Arr. Cass., 2000, afl. 9, 1717; *Bull. Bel.*, 2002, nr. 822, 391; *Fisc. Koer.*, 2001, 4, noot DEFOOR, W.; *Fiscoloog*, 2001, afl. 791, 3.
 - Cass., 6 november 2000, Arr. Cass., 2000, afl. 9, 1717, *Bull.Bel.* 2002, afl. 822, 391, F.J.F.2000, 727, *Fisc.Koer.* 2001, 4, noot DEFOOR.
 - Cass., 26 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 825, 6.
 - Cass., 3 juni 2002, *Pas.* 2002, 1274, RW 2003-2004, 1062.
 - Cass., 20 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2002/218.
 - Cass., 13 december 2002, *Pas.* 2002, nr.671.
 - Cass., 15 mei 2003, *Pas* 2003, nr. 298
 - Cass., 11 juni 2004, *FJF* nr. 2004/241 en *Fisc.Koer.* 2004, 557 met noot W. DEFOOR. I
 - Cass., 3 december 2004, RGCF 2006, 42.
 - Cass., 13 december 2007, F.06.0065.N.
 - Cass., 12 december 2008, F.07.0101.N.
 - Cass., 18 december 2009, AR F.08.0056.F.
 - Cass., 11 februari 2011, F.09.0161.N.
 - Cass., 19 oktober 2012, F.11.0087.N.
-
- Brussel 17 juni 1916, *Pas.* 1919, 35.
 - Brussel, 23 oktober 1956, *Rev. fisc.*, 1957, 853.
 - Brussel 15 april 1959, *Pas.* 1960, II, 65.
 - Gent, 27 maart 1962, *Rev. fisc.*, 1962, 531.
 - Luik, 19 mei 1969, *Bull. Bel.*, nr. 476, 1220.
 - Liège, 24 maart 1982, *J.D.F.*, 1983, 219.
 - Liège 9 november 1983, *F.J.F.*, 84/71.
 - Brussel 12 februari 1985, *Bull.Bel.*, afl. 651, 1176.

- Gent, 27 september 1985, *F.J.F.*, No. 87/15.
- Brussel, 23 april 1985, *F.J.F.*, No. 86/104.
- Luik 21 mei 1986, *F.J.F.*, No 86/178, 273.
- Brussel 24 februari 1987, *J.D.F.* 1987, 346.
- Bergen 6 november 1987, *F.J.F.*, No 88/37, 58.
- Brussel 15 februari 1988, *A.F.T.* 1989, 239.
- Gent 1 september 1998, *F.J.F.* Nr. 98/268.
- Luik 29 juni 1988, *J.D.F.* 1989, 99.
- Brussel 14 november 1989, *A.F.T.* 1990, 170, *Fisc.Koer.* 1990, 186.
- Antwerpen 18 december 1989, *F.J.F.*, No 90/63, 142.
- Brussel 15 september 1994, *Fisc. Act.* 1994, afl. 38, 6.
- Bergen 3 januari 1997, *F.J.F.*, No. 98, 134, Luik 17 maart 1983, *F.J.F.*, NO. 83/81.
- Antwerpen 28 januari 1997, *A.F.T.* 1997, afl. 6-7, 193.
- Antwerpen 1 april 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 21, 1.
- Antwerpen 10 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/137.
- Antwerpen 26 mei 1998, *F.J.F.*, NO. 98/190.
- Gent 1 september 1998, *F.J.F.* 1998.
- Antwerpen 4 december 2001.
- Antwerpen 13 december 2002, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 4, 246-248.
- Rb. Brussel 7 maart 2005, TFR 2005, nr. 287, 757 met noot van W. DEFOOR.
- Civ. Bruxelles 23 mei 2007, RGCF 2007, afl. 4, nr. 2007/36.
- Antwerpen 8 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 540 met noot W. DEFOOR.
- Rb. Bergen 25 mei 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl.20, 6-8.
- Gent 01.03.2011, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 6, 221.
- Rb. Gent 21 februari 2012; Van DYK, J., "Prijs voor winnend ontwerp : auteursrecht of niet?", *Fiscoloog*, 21 maart 2012, 1.
- Brussel 25 november 2012, 1989/FR/408.

Geconsulteerde Nederlandse rechtsspraak

- HR 27 februari 1985, nr. 22 315, BNB 1985/158.
- HR 25 november 1992, nr. 28.717, BNB 1993/63 met noot J.P. SCHELTENS.
- HR 9 oktober 1996, nr. 30 872, BNB 1997/53.
- HR 7 mei 1997, nr. 31 658, BNB 1995/221.
- HR 13 september 2000, BNB 2000, 346.
- HR 21 februari 2001, nr. 35 551, BNB 2001/ 49
- Hof Arnhem 31 juli 2006, 06/00292.

Geconsulteerde rechtsleer

Boeken

- AFSCHRIFT, T., *Bewijs in het fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2002, 381p.

- Alen, A., Muylle, K., *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Wolters Kluwer, Brussel, 2012, 1096p.
- BARILARI, A., *Le consentement à l'impôt*, Paris, Les Presses de Sciences Po, 2000, 146p.
- CARDYN, C., FEYE, M., ROELANDT, R., *Procédure fiscale contentieuse*, Brussel, Bruylant, 1958, 476p.
- CLAEYS-BOÛUAERT, I., *Enkele bemerkingen nopens bewijsproblemen in verband met de inkomstenbelastingen*, in *Liber Amicorum J. Van Houtte*, I, Brussel, Elsevier, 1975, 953p.
- CLAEYS BOUUAERT, I., *De aanslag*, Brussel, 1963, 384p.
- COUTURIER, J-J, PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2013, 1253p.
- DE BLIECK, L.A., VAN AMERSFOORT, P.J., DE BLIECK, J., & VAN DER OUDERAA, E.A.G., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer, Kluwer, 2004, 466p.
- DEBRUYNE, E., *Praktisch fiscaal recht, basisbeginselen*, Antwerpen, De Boeck, 2009, 88p.
- DE PAGE, H., DEKKERS, R., *Traité élémentaire de droit civil belge*, V, Brussel, Bruylant, 1975, 484, 1167p.
- DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, 3de ed., Brussel, Bruylant, 1962, 1367p.
- DESTERBECK, F., *De grote krachtlijnen van de fiscale procedure in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2006, 189p.
- DUJARDIN, J., VANDE LANOTTE J., *Publiek Recht, Basisbegrippen*, Die Keure, Brugge, 2011, 1471p.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*, Larcier, Gent, 2008 226p.
- FETERIS, M.W.C., *Fiscale Handboek, Formeel Belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2007, 567p.
- GANSHOF VAN DER MEERSCH, W. J., *L'impôt et la loi*, Liège, Faculté de droit, 1962, 272p.
- GANSHOF VAN DER MEERSSCH, J.W., *Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit*, J.T., 1970, 594p.
- GENIN, A., *Commentaar op het wetboek der registratie-, hypotheek-en griffierechten*, Brussel, Van Buggenhout, 1952, nr. 2055, 848p.
- GRIBNAU, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam, Sanders Instituut, 1998, 451p.
- KLEIN SPROKKELHORST, A.K.H.K., *Overeenkomsten met de fiscus. Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, Deventer, Kluwer, 1999, 349p.
- KLEIN WASSINK, H.J.W., *Het fiscaal compromis*, Deventer-Antwerpen, Kluwer, 1964, 218p.
- LOUVEAUX, C.L., *La preuve en matière d'impôts directs*, Brussel, Bruylant, 1970, 82p.
- MAES, L., DE CNIJF, H., *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 626p.
- MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M., VANDE LANOTTE, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2009, 1227p.
- NICOLAI, P., *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer, Kluwer, 1990, 585p.
- POPELIER, P., *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1997, 529p.
- POPULIER, C., *Toepassing van de wet in de tijd*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 215p.
- SPRUYT, J.J., *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 1992, 322p.
- TEN HOLDER, H.A.L., *De verbintenis in het fiscale recht*, Hilversum, De Mercur, 1931, 141p.
- TIBERGHEN, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 518p.
- TILLEMANS, B., CLAYES, I., COUDRON, CH., LOONTJENS, K., *Dading*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 564p.
- TILLEMANS, B., VERBEKE, A., *Bijzondere overeenkomsten in kort bestek*, Antwerpen, Oxford, 2005, 125-126.
- VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblio, 2007, 68p.
- VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, 612p.

- VAN HOUTTE, J., *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, I dln, Gent, Story-Scientia, 1966, 437p.
- VAN ORSHOVEN, "Waarom gemakkelijk... Over afspraken met de fiscus" in X, *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, 523p.
- VAN ORSCHOVEN P., *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 588p.
- VAN ROSSUM, A., *Vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Kluwer, 2001, 73p.
- VAN SCHAICK, A.C., *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. Bijzondere Overeenkomsten*. Deel IV, Deventer, Kluwer, 2004, 6de druk, 307p.
- VAN SIKKELERUS, W.P., *Het fiscale compromis, Fiscale monografieën*, Deventer, Kluwer, 1982, 2de druk, 140p.
- VAN ZIJST, M., *De vaststellingsovereenkomst in strijd met dwingend recht*, Amsterdam, 2001, 192p.
- VANDE LANOTTE, J., GOEDERTIER, G., *Inleiding tot het publiek recht. Deel 2, Overzicht publiek recht*, Brugge, Die Keure, 2007, 1576p.
- VAN DER POEL, J., *Random compositie en compromis*, Utrecht, Kemink en zn., 1942, 458p.
- VANDEBERGH, H., *De geschillenprocedure inzake BTW in Reeks, Bibliotheek fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2005, 170p.
- VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B.T.W.*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 136p.
- WESSELS, B., *Fiscale overeenkomst. Beschouwing over de gebondenheid van de fiscus aan inlichtingen en toezeggingen en die van fiscus en burger aan tussen hen gesloten overeenkomsten*, Arnhem, Gouda Quint, 1982, 82p.

Tijdschriften

- ALLEMEERSCH, B., en SCHOLLEN, P., "De nieuwe bemiddelingswet", R.W. 2004-2005, 1484.
- BOSSUYT, A., "Les principes généraux de droit dans la jurisprudence de la cour de cassation", *J.T.*, 2005, 725.
- COPPENS, L., "De zelfstandige en de fiscus. Bewijskrachtige boekhouding of forfaitaire taxatie", *Bull. Bel.*, 1984, nr. 634, 3257.
- DE CLERCK, T., Taal: "De rechtsonzekerheid van het fiscaal recht?" T.F.R., december 2012, 954.
- DEFOOR, W., "(Administratieve) belofte maakt schuld: de toepassing van administratieve richtlijnen contra legem als toonbeeld van fiscale "fair play"", T.F.R., nr.287, 15 oktober 2005, 761.
- DE WAARD, B., "Onderhandelend besluiten" in H. GRIBNAU (ed.), *Maatschappelijke rechtsvorming. Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom Juridische Uitgevers, 2005, 35.
- FORESTINI, R., "Les accords avec l'administration fiscale", *Reeks Dossiers J.T.*, nr. 40, Brussel, Larcier, 2003, 28-40.

- GEERAERTS, O., WILLEMS, R., "Klachten over fiscus De ombudsman in fiscalibus", *Fisc.Act.*, 19.05.2011, nr. 20, pag. 4-7.
- GEENS K., "Binden circulaires, toezeggingen of inlichtingen de fiscus?", *Fiscofoon* 1983, p. 6.
- GRIBNAU, H., "Burgerparticipatie in bestuurlijke rechtsvorming. Maatschappelijk recht en fiscale beleidsre- gelvorming" in H. GRIBNAU (ed.), *Maatschappelijke rechtsvorming. Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom Juridische Uitgevers, 2005, 109.
- GRIBNAU, J.L.M., "Belastingsmoraal en compliance", *WFR*, 6790, 27 november 2008, 1326
- GRIBNAU J.L.M., "Soft law and taxation: the case of the Netherlands", *Legisprudence* 2008, Vol. 1, nr. 3, 312-315.
- KRINGS, E., *Aspecten van de bijdrage van het Hof van Cassatie tot de rechtsvorming*, *Arr. Cass.*, R.W. 1990-1991, 9-12.
- LAES, J.C., "Opdrachten van de Federale Overheidsdienst Financiën", bijlage bij LAES, J.-Cl., "Stand van zaken betreffende de modernisering van Financiën", *AFT* 2005, 25.
- LAES, J.C., "Les Médiateurs Fédéraux Et Le Service Public Fédéral Finances", *Service Public Fédéral Finances- Belgique*, nr.1, 2005, 162.
- MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting," *A.F.T.* juni-juli 2007, 14.
- NEMERY DE BELLEVAUX, J.P., "Les charges professionnelles et les accords", *J.D.F.*, nr.4, 1999, 258.
- PARENT, X., "Les accords: transactions, accords individuels et ruling", *Act.dr.*, 359.
- PARENT, X., "L'application de la loi fiscale – Les accords en droit fiscal: transactions, accords individuels et ruling", *Act.dr.* 1993, 357.
- PEETERS, B., "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", *T.B.P.*, 2005, afl. 4-5, 350.
- PUTZEYS, P., "Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken", *A.F.T.*, 1 januari 2007, 11-15.
- REYNDERS, D., "Toespraak ter gelegenheid van de Nieuwjaarsreceptie 2005", *Doc.Min.Fin.* 2005, nr. 1, 26-27., *Parl. St.*, Kamer, 2007, nr. 51- 2873/001.
- ROSSIGNOL, K., "Noot Vertrouwens- versus legaliteitsbeginsel. Het "salomonsoordeel" van de Gentse rechter van eerste aanleg", *Not.Fisc.M.* 2012/7, 251.
- T. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *R.G.C.F.* 2008, afl. 6, 459.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Bewijskracht boekhouding: helpt het vertrouwensbeginsel?", *Fiscoloog* 2002, afl. 860, 7.
- VAN CROMBRUGGE, S., "De gelijkheid in het fiscaal recht" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, 43-44, nrs. 27-28.
- VAN DE VIJVER, A., "Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving", *T.F.R.*, september 2012 afl.425, 619-620.
- VAN DEN BRANDEN, J., "Werkt bemiddeling toch schorsend? Een alternatieve geschillenbeslechting : de Fiscale Bemiddelingsdienst", *Fisc. Act.* 22 juni 2010, nr. 28, 1.
- VAN HEESWIJCK, L., "Beginselen van behoorlijk bestuur gelden ook voor de fiscale administratie",

noot onder Antwerpen, 13 mei 1991, Fiscale Koerier, 1991, 396.

- VAN MENS, K.L.H., "Afspraken maken met de fiscus en andere vormen van geschillenbeslechting buiten de rechter om", *Ars Aequi* 2002, nr. 7/8, 528.
- VAN ORSHOVEN, P., "Het verschil tussen 'vragen' en 'inroepen'. Over het beschikkingsbeginsel of de macht van de rechter *in fiscalibus*." T.F.R. nr. 265, 160.
- VANDEBERGH, H., TREUNEN, K., "Het forfait: toepassing inzake BTW en inkomstenbelasting", T.F.R., januari 2004, 51-75.
- VANDEBERGH, H., "Méérontvangsten van landbouwers en fruittelers", TFR 2001, 374-376.
- VANDEBERGH, H., "Over 'Afspraken met de fiscus' en het conflict tussen legaliteitsbeginsel, vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel", T.F.R., oktober 2010, 782.
- VANWELKENHUYZEN, T., "Les décisions anticipées en matière fiscale risquent-elles de créer une discrimination entre les contribuables?", DAOR 2005, 194.
- WESTEN, B., "Akkoord met de fiscus: buiten de rechter gerekend?", T.F.R. mei 2007, nr. 322, 412.
- WILLEMS, R., "Geen rechtszekerheid door ruling: beroep bij rechtbank niet uitgesloten", *Fisc. Act.* 2009, afl. 4, 1-3.
- WUSTENBERGHS, T., PEETERS, B., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits-en rechtszekerheidsbeginsel", *A.F.T.*, 1999, nr. 3, p. 94.

Geconsulteerde onlinebronnen

- DI RUPO, E., "Algemene beleidsverklaring Op koers blijven naar duurzaam herstel", <http://premier.fgov.be/nl/algemene-beleidsverklaring-op-koers-blijven-naar-duurzaam-herstel>.
- VANDEBERGH, H., *Keurt het Hof van Cassatie ten onrechte de toepassing van het vertrouwensbeginsel goed?* http://www.vandebergh-smeets.be/Artikels/Pub_2012_01_18.htm.
- X, *Behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements*, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/besluiten/2004/08/11/behandelprocedure-verzoeken-om-advance-pricing-agreements.html>.
- X, *Exemples*, www.federalombudsman.be/fr/reclamations/exemples.
- X, *EU zet vaart achter strijd fiscale fraude*, http://www.tijd.be/nieuws/politiek_economie_europa/EU_zet_vaart_achter_strijd_fiscale_fraude.9329415-3140.
- X, *FAQ's*, www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.
- X, *Fiscale Bemiddelingsdienst, Jaarverslag 2012* <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscalintermediary/nl/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.
- X, *Fiscale Bemiddelingsdienst, Jaarverslag 2012* <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/nl/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.

- X, *Fiscale rechtszaken lopen grote vertraging op in Brussel*, www.standaard.be/artikel/detail.aspx?artikelid=DMF20121108_00361602.
- X, *Hoe werkt mediation?* www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/hoe_werkt_mediation.
- X, *Le classement de la réclamation*, www.federalombudsman.be/fr/les-réclamations/traitement/le-classement-de-la-réclamation/le-classement-de-la-réclamation
- X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2012*, (p117), www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/ra2012.pdf.
- X, *Le Médiateur Fédéral, Rapport Annuel 2011*, www.federalombudsman.be/sites/1070.fedimbo.belgium.be/files/jv2011-fr.pdf.
- X, *Normes de bonne conduite administrative*, www.federalombudsman.be/fr/content/normes-de-bonne-conduite-administrative.
- X, *Procedure voor behandeling van advance tax ruling-verzoeken*, www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/besluiten/2004/08/11/procedure-voor-behandeling-van-advance-tax-ruling-verzoeken.html.
- X, *Qu'est-ce qu'un Ombudsman?*, www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.
- X, *Qui peut introduire une réclamation chez le Médiateur fédéral?* www.federalombudsman.be/fr/content/faqs.
- X, *Qui est le Médiateur fédéral ?*, www.federalombudsman.be/fr/voorstelling/qui-est-le-médiateur-fédéral
- X, *Résultat de l'intervention*, www.federalombudsman.be/fr/les-réclamations/traitement/le-classement-de-la-réclamation/résultat-de-l'intervention/résultat-de-l'intervention.
- X, *Service de Conciliation Fiscale, Rapport Annuel, (exemple 12/2012)*, <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/fr/downloads/rapport-annuel-2012.pdf>.
- X, *Service Public Fédéral Finances, Rapport Annuel 2011, illustration n° 5/2011*, <http://minfin.fgov.be/portail2/fiscal-intermediary/fr/downloads/rapport-annuel-2011.pdf>.
- X, *Un litige avec l'administration fédérale des impôts? Service de conciliation fiscale vous aide!* <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/folder-service-conciliation-fiscale-2012.pdf>.
- X, *Vaststellingsovereenkomst*, www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst.
- X, *Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*, www.belgium.be/nl/belastingen/inkomstenbelastingen/vennootschappen/ruling/.

Overige

- FOD JUSTITIE, De jaarlijkse statistieken van de hoven en de rechtbanken. Gegevens 2011, 28.
- *Jaarverslag Hof van Cassatie* 2002, p. 128-129, 144.

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

Kan het onderhandelen en bemiddelen met de fiscus een redding bieden voor de belastingplichtige bij onzekerheid of meningsverschillen over de toepassing van fiscale wetgeving?

Richting: **master in de rechten-rechtsbedeling**

Jaar: **2013**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

Aina, Alissa

Datum: **16/05/2013**