Deel I. Inleiding 1

Hoofdstuk 1. De nood aan samenwerking tussen staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen 3

Afdeling 1. De (fiscale) soevereiniteit van een staat 3

Afdeling 2. De begrenzing van de (fiscale) soevereiniteit van een staat 6

§ 1. De internationaal publiekrechtelijke afbakening 6

§ 2. De afbakening van de normerende bevoegdheid in de inkomstenbelastingen 10

§ 3. De afbakening van de handhavingsbevoegdheid in de inkomstenbelastingen 14

Afdeling 3. Korte evaluatie 19

Afdeling 4. Concretisering: het arrest Sabou van het Hof van Justitie 20

Hoofdstuk 2. Methodologie van het onderzoek 23

Afdeling 1. Onderzoeksvraag 23

Afdeling 2. Afbakening en methodologie 24

Afdeling 3. Opbouw van het onderzoek 27

Deel II. De aard van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek 29

Hoofdstuk 1. Het versturen van een verzoek om inlichtingen 31

Afdeling 1. De totstandkoming van de mogelijke rechtsgronden 33

§ 1. De Belgische dubbelbelastingverdragen en de TIEAs 33

A. De eerste pogingen 33

B. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 37

C. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 41

D. Druk vanuit de OESO en de Verenigde Staten: de Belgische U-bocht 44

E. De Belgische aanvaarding van de internationale standaard 48

F. De beperkte kritiek van het Mondiaal Forum 52

§ 2. Artikel 338 WIB 92 55

A. De bijstandsrichtlijn: een eerste bescheiden stap 55

B. De omzetting van de bijstandsrichtlijn in artikel 244*bis* WIB 58

C. Kritiek op de bijstandsrichtlijn 61

D. Artikel 338 WIB 92: een letterlijke omzetting van de samenwerkingsrichtlijn 66

§ 3. Artikel 5 van het multilateraal verdrag 68

Afdeling 2. De kwalificatie als onderzoekshandeling 72

§ 1. Verdeelde rechtspraak 73

§ 2. Erkenning door het Hof van Cassatie 82

Afdeling 3. Een verzoek om financiële inlichtingen 86

§ 1. Het moeilijk te doorbreken bankgeheim..... 86

§ 2. De toepassing van de 'getrapte procedure' 88

§ 3. Automatische uitwisseling van financiële inlichtingen..... 94

A. De spaarrichtlijn 96

B. Een veelvoud aan rechtsinstrumenten 99

1° Intergouvernementeel akkoord België-VS..... 100

2° De OESO-standaard voor financiële automatische gegevensuitwisseling..... 102

3° Europese FATCA en de opheffing van de Spaarrichtlijn..... 104

C. De omzetting in de Belgische wetgeving 107

1° Verplichtingen financiële instellingen..... 107

2° De procedure van de automatische gegevensuitwisseling..... 112

§ 4. Korte evaluatie 117

Afdeling 4. Inhoudelijke vereisten 118

§ 1. Naar verwachting van belang..... 119

A. Begripsverwarring 119

B. Fishing expeditions 122

C. Groepsverzoeken..... 125

D. Belastingontduiking of belastingontwijking..... 126

E. De invloed van de automatische gegevensuitwisseling..... 130

§ 2. Subsidiariteit 134

Afdeling 5. Korte evaluatie *135*
Hoofdstuk 2. Het ontvangen van een verzoek om inlichtingen 139
Afdeling 1. Toetsing van de inhoudelijke vereisten *139*
§ 1. De toetsing door de aangezochte staat wordt restrictiever 141
§ 2. Het Hof van Justitie herstelt de balans 150
Afdeling 2. De weigeringsgronden *157*
§ 1. Soevereiniteit 158
A. De nationale wetgeving 158
B. De administratieve praktijk 160
C. Belgische toepassing 161
§ 2. Wederkerigheid 170
§ 3. Handelsgeheimen en het beroepsgeheim 173
A. Handelsgeheimen 173
B. Beroepsgeheim 177
§ 4. Openbare orde 178
Afdeling 3. Het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen *180*
Afdeling 4. Korte evaluatie *183*
Hoofdstuk 3. Het gebruik van de verkregen inlichtingen 187
Afdeling 1. Goede trouw tussen staten *187*
Afdeling 2. Geheimhoudingsplicht *189*
§ 1. Van een absolute naar een relatieve geheimhoudingsplicht 192
§ 2. Mogelijkheden voor het gebruik van buitenlandse inlichtingen 194
A. De heffing en invordering van de belastingen 194
B. Een fiscaalstrafrechtelijke vervolging 198
C. Andere doeleinden 202
Afdeling 3. De bijzondere aanslag- en onderzoekstermijn *204*
Besluit 209
Deel III. De rechtsbescherming van de belastingplichtige 213

Hoofdstuk 1. De 'bestaande' rechtsbescherming 215
Afdeling 1. Het Hof van Justitie 215
§ 1. Twoh 215
§ 2. Sabou 217
A. Conclusie AG KOKOTT 218
B. Uitspraak Hof van Justitie 224
Afdeling 2. België mag rechten toekennen aan de belastingplichtige 227
Hoofdstuk 2. De procedurele waarborgen in de verzoekende staat 233
Afdeling 1. Het pretaxatiegeschil 234
Afdeling 2. Het recht op inzage van de ontvangen inlichtingen 243
§ 1. De wet openbaarheid bestuur 243
§ 2. De beroepsprocedure 247
§ 3. Artikel 6 EVRM en het algemeen recht van verdediging 255
§ 4. Het Handvest 267
A. Werkingssfeer 267
B. Recht op behoorlijk bestuur en een onpartijdig gerecht 272
Afdeling 3. Rechterlijke controle 276
§ 1. De rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen 276
A. De KB Lux-zaak vanuit Nederlands standpunt 276
B. Gewaarborgde rechterlijke toetsing 283
§ 2. Toelaatbaarheid van de verkregen inlichtingen 294
A. De uitsluitingsregel 294
B. De evolutie van Antigoon in het strafrecht 299
C. De toepassing van Antigoon in het fiscaal recht 316
1° Automatische uitsluiting in geval van schending fundamentele rechten 321
2° Buitenlandse inlichtingen 325
Afdeling 4. Korte evaluatie 328
Hoofdstuk 3. De procedurele waarborgen in de aangezochte staat 333
Afdeling 1. Notificatierechten 334

§ 1. De invloed van het Mondiaal Forum 335
A. België 336
B. Nederland 344
C. Zwitserland 350
§ 2. De invloed van de fundamentele rechten 354
A. Het recht op bescherming van persoonsgegevens 355
1° De privacyrichtlijn 356
2° Smaranda Bara 361
B. Het recht op bescherming van het privéleven 366
1° GSB 369
2° Othymia 374
§ 3. Invulling notificatie aan belastingplichtige 379
Afdeling 2. Participatierechten 383
Afdeling 3. Interventierechten 394
§ 1. Het recht van beroep bevestigd 395
A. Via het recht op een doeltreffende voorziening in rechte 395
B. Via het recht op bescherming van het privéleven 400
§ 2. Inhoudelijke invulling van het beroep 404
A. Naar verwachting relevant 404
B. Toegang tot het verzoek om inlichtingen 409
C. Overige inhoudelijke toetsingselementen 414
§ 3. Procedurele invulling van het beroep 419
Afdeling 4. Harmonisatie van de procedurele waarborgen 420
Besluit 423
Deel IV. Algemeen besluit 429
Geraadpleegde werken 439

Deel I. Inleiding

1. De grensoverschrijdende administratiefrechtelijke gegevensuitwisseling op verzoek is één van de meest belangrijke procedures binnen de samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het vaststellen van de inkomstenbelastingen. De nood aan deze samenwerking moet worden verklaard vanuit de soevereiniteit van een staat, de daaruit volgende begrenzing van de fiscale handhavingsbevoegdheid van de andere staten en de onbegrensde normatieve bevoegdheid van de andere staten (hoofdstuk 1). Pas vanuit het streven van een staat om de inkomsten van zijn rijksinwoners die zijn behaald op het territorium van een andere staat te belasten en het streven van die andere staat om zijn soevereiniteit te beschermen, kan voorliggend onderzoek naar de procedure van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek worden gemotiveerd en afgebakend. Het tweede hoofdstuk verduidelijkt de opbouw en de methodologie van het onderzoek.

Hoofdstuk 1. De nood aan samenwerking tussen staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen

2. In dit hoofdstuk wordt verklaard waarom een staat zijn nationale belastingbevoegdheid niet kan uitoefenen buiten de grenzen van zijn territorium en hoe deze beperking heeft geleid tot de nood aan samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het belasten van het wereldwijd inkomen in de inkomstenbelastingen, waar de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek deel van uitmaakt. De bevindingen in dit hoofdstuk worden geconcretiseerd aan de hand van het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie.

Afdeling 1. De (fiscale) soevereiniteit van een staat

3. Staatssoevereiniteit werd in de klassieke theorieën opgevat als een 'absolute', ondeelbare en onvervreembare macht van een staat om op het eigen grondgebied beslissingen te nemen en maatregelen te treffen.[1] BROWNLIE definieerde staatssoevereiniteit als *"the general (legal) competence of a State"*.[2] CHRÉTIEN heeft in een studie de essentiële kenmerken van de staatssoevereiniteit opgesomd.[3] Tussen de staatssoevereiniteit en de fiscale soevereiniteit van een staat bestaat nauwe verwevenheid.[4] Het gegeven dat de staatssoevereiniteit de grondslag vormt van het recht voor een staat om belastingen te heffen, wordt reeds lang in de rechtsleer erkend. Zo stelde GRIZIOTTI al in 1926 dat *"le droit de lever l'impôt a nécessairement son origine et son fondement ou titre juridique dans la souveraineté de l'Etat, laquelle s'exerce sur quiconque appartient à l'Etat"*.[5] Net zoals ALLIX twaalf jaar later: *"le fondement de l'impôt est dans la souveraineté de l'Etat, laquelle implique l'autorité, dont le pouvoir fiscal est un des attributs"*.[6] Dit vormt ook het uitgangspunt van het onderzoek van MARTHA. Volgens hem betreft het een beginsel van internationaal publiek recht dat het

---

[1] De grondlegger van deze theorie is ROUSSEAU. J.J. ROUSSEAU, *Contrat social*, Parijs, Garnier, 1876, 514 p. Zie ook P.H. KOOIJMANS, *The doctrine of the legal equality of the states*, Leiden, Sijthoff, 1964, 218-219; M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 10-20.

[2] I. BROWNLIE, *Principles of public international law*, Oxford, Clarendon Press, 1990, 298.

[3] Hoewel dit werk reeds dateert van 1955 blijven de principes vandaag nog steeds overeind. M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 10-20.

[4] M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 9; E. ALLIX, "La condition des étrangers au point de vue fiscal", *Recueil des cours* 1937, 559.

[5] B. GRIZIOTTI, "L'imposition fiscale des étrangers", *Recueil des cours* 1926, 18.

[6] E. ALLIX, "La condition des étrangers au point de vue fiscal", *Recueil des cours* 1937, 559.

recht van een staat om belastingen te heffen een attribuut is van de soevereiniteit van een staat, waardoor deze aan dezelfde grenzen wordt onderworpen.[7] We passen bijgevolg de kenmerken van de staatssoevereiniteit onmiddellijk toe op het recht van een staat om belastingen te heffen.

4. Staatssoevereiniteit veronderstelt in de eerste plaats een recht van de staat om beslissingen te nemen en maatregelen te treffen. Dit recht is exclusief en was in beginsel[8] ongelimiteerd. Het niet-gebonden zijn van een staat komt ook naar voren in het internationaal publiek recht. Zo bepaalt bijvoorbeeld artikel 2.7. van het Handvest van de Verenigde Naties*: "Geen enkele bepaling van dit Handvest geeft de Verenigde Naties de bevoegdheid tussenbeide te komen in aangelegenheden die wezenlijk onder de nationale rechtsmacht van een staat vallen, noch wordt op grond van enige bepaling daarin van de Leden verlangd dat zij zodanige aangelegenheden krachtens dit Handvest tot een oplossing brengen"*.
De staatssoevereiniteit verleent een staat bijgevolg het volle en exclusieve zelfbeschikkingsrecht of de autonome handelingsbevoegdheid op fiscaal vlak.[9] Fiscaal soeverein betekent dat de staat enerzijds ongestoord een eigen fiscale politiek bepaalt in functie van de nationale economische, politieke en sociale belangen, en, anderzijds, belastingen heft volgens de toepassingsmodaliteiten en het stelsel die hij zelf bepaalt.[10] De uitoefening van de fiscale soevereiniteit heeft dus zowel een politieke als een juridische dimensie.[11]

5. Staatssoevereiniteit behelst in de tweede plaats een onbegrensd recht van de staat om overeenkomsten af te sluiten. Deze bevoegdheid vindt zijn

---

[7] R.S.J. MARTHA, *The jurisdiction to tax in international law*, Deventer, Kluwer, 1989, 23.

[8] Het absoluut karakter van de soevereiniteit wordt ook beperkt door een aantal volkenrechtelijke beginselen die voor het voorrliggend onderzoek niet van belang zijn. Zie voor een verdere uitwerking hiervan T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 256-268; P.H. KOOIJMANS, *The doctrine of the legal equality of the states*, Leiden, Sijthoff, 1964, 218-219.

[9] A. SPRUYT, *Base Companies: fiscaaljuridische analyse*, Brussel, Bruylant, 1986, 13; L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 47.

[10] J.-P. LAGAE m.m.v. I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 286; CL. DESCHAMPS, "La souveraineté fiscale et ses limites", *Rép.Fisc.* 1972, 265-266; R. ZONDERVAN, *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, Brussel, Pauwels, 1967, 46.

[11] S.F.W. BILLE, *La souveraineté fiscale des Etats et l'intégration économique internationale* in *Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation*, nr. 11, Amsterdam, IBFD, 1958, 9.

oorsprong rechtstreeks in de staatssoevereiniteit zelf.[12] Een staat moet vertaald naar het fiscaal recht vrij kunnen besluiten om fiscale akkoorden af te sluiten met andere staten (*infra* nr. 36). Tenslotte is het een essentieel kenmerk van de staatssoevereiniteit dat deze aan de staat wordt toegekend door het internationaal publiek recht.[13] Een staat kan bijgevolg niet zelf de omvang van zijn fiscale soevereiniteit bepalen, aangezien de grenzen hiervan worden vastgelegd door het volkenrecht.[14]

6. De soevereiniteit van een staat kan volgens de door de internationaal publiekrechtelijke doctrine ontwikkelde jurisdictie-theorie, op basis van het arrest *Lotus*,[15] (*infra* nr. 10) worden opgedeeld in de *'jurisdiction to prescribe'* - vertaald de 'normerende bevoegdheid' - en *'enforcement jurisdiction'*, vertaald de handhavingsbevoegdheid.[16] Gelet op de nauwe verwevenheid tussen de fiscale soevereiniteit en de staatssoevereiniteit zal deze onderverdeling van belang zijn voor de afbakening van de fiscale soevereiniteit van een staat (*infra* nr. 11).[17] De normerende bevoegdheid wordt omschreven als *"the capacity of a state under international law to make a rule of law, whether this capacity be exercised by legislative branch or by some other branch of government"*.[18] De normerende bevoegdheid houdt dus de mogelijkheid in voor een staat om een rechtsnorm uit te vaardigen. De handhavingsbevoegdheid wordt omschreven als *"the capacity of a state under international law to enforce a rule of law, whether this capacity be exercised by the juridicial or the executive branch"*.[19] De

---

[12] T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 232.

[13] M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 10-20.

[14] CH. ROUSSEAU, "L'indépendance de l'état dans l'ordre international", *Recueil des Cours* 1948, II, 205.

[15] Het arrest *Lotus* van het Permanent Hof van Justitie van 7 september 1927 is nog steeds de referentie in het internationaal recht voor vragen aangaande jurisdictie. Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije.

[16] Zie o.a. H.G. MAIER, "Extraterritorial jurisdiction at a crossroad: an intersection between public and private international law", *American journal of international law* 1982, 280; M. AKEHURST, "Jurisdiction in international law", *The British Yearbook of International law* 1972-73, 145-257; I. ONKELINX, "Internationaal bevoegdheidsconflict: het bevel door de Amerikaanse federale rechtbanken tot voorlegging van documenten die zich in het buitenland bevinden", *BTIR* 1971, 73; D.W. GREIG, *International law*, Londen, Butterworths, 1970, 213-215.

[17] J.-P. LAGAE m.m.v. I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 289.

[18] M. AKEHURST, "Jurisdiction in international law", *The British Yearbook of International law* 1972-73, 145.

[19] M. AKEHURST, "Jurisdiction in international law", *The British Yearbook of International law* 1972-73, 145.

handhavingsbevoegdheid vormt de mogelijkheid voor een staat om (de naleving van) een rechtsnorm af te dwingen.

7. Uit het in beginsel exclusief en absoluut karakter van de soevereiniteit van een staat volgt het algemeen rechtsbeginsel van het volkenrecht dat staten in juridisch opzicht elkaars gelijke zijn.[20] Een staat die zijn soevereiniteit onbeperkt uitoefent, komt onvermijdelijk in conflict met andere staten die vanzelfsprekend geen inbreuken op hun soevereiniteit moeten aanvaarden.[21] De begrenzing van de soevereiniteit gebeurt aan de hand van de algemeen erkende principes in het internationaal publiek recht. De vraag hoe de uitoefening van de concurrerende soevereiniteit door staten in de ruimte moet worden afgebakend, komt in de volgende afdeling aan bod (*infra* nr. 8).

Afdeling 2. De begrenzing van de (fiscale) soevereiniteit van een staat

§ 1. De internationaal publiekrechtelijke afbakening

8. Uit bovenstaande analyse concluderen we dat de soevereiniteit van een staat in beginsel onbeperkt is, waardoor staten met elkaar in conflict kunnen komen. De soevereiniteit van een staat moet in de ruimte worden begrensd om de soevereiniteit van andere staten te respecteren. Uit de geschiedenis van de staatssoevereiniteit blijkt dat deze een noodzakelijk territoriaal karakter heeft.[22] MANN vatte de principes van het territoriaal karakter van de soevereiniteit als volgt samen:

- *"As every nation possesses an exclusive sovereignty and jurisdiction within its own territory, the laws of every State affect and bind directly all property, whether real or personal, within its territory; and all persons who are resident within it, whether natural-born subjects or aliens; and also all contracts made and acts done within it;*

[20] F.A. MANN, "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 30.
[21] F.A. MANN, "The doctrince of international jurisdiction revisited after twenty years", *Recueil des cours* 1984, 20.
[22] M. GUTZWILLER, "Le développement historique du droit international privé", *Recueil des cours* 1929, IV, 287-400.

- *No state can, by its laws, directly affect or bind property out of its own territory or bind persons not resident therein, except that every nation has a right to bind its own subjects by its own laws in every other place" (eigen onderlijning)*.[23]

Het uitgangspunt van MANN is dat de jurisdictie van een staat zich ten gevolge van zijn exclusieve soevereiniteit uitstrekt en tegelijkertijd beperkt is tot alle personen en goederen die zich materieel op zijn territorium bevinden en tot de 'staatsburgers' waar deze zich ook bevinden. Staatssoevereiniteit stelt de grenzen waarbinnen een staat zijn jurisdictie kan en mag uitoefenen. Volgens de basisprincipes van het internationaal publiek recht vormen het grondgebied, de bevolking en een georganiseerd gezag de constitutieve elementen van elke soevereine staat.[24] Dit uitgangspunt wordt binnen dit recht beschouwd als een evidentie, een fundamenteel kenmerk van het Staat-zijn zelf.[25] WUSTENBERGHS omschrijft dit in zijn onderzoek als volgt: *"de territoriale omschrijving van de soevereiniteit heeft tot gevolg dat de wereld a.h.w. wordt verdeeld in aparte vakjes waarbinnen telkens een soevereine staat over rechtsmacht beschikt"*.[26] VAN BUGGENHOUT kenmerkt de territorialiteit als de uitvaardiging van rechtsnormen door naast elkaar bestaande staten die autoriteit uitoefenen op hun internationaal erkende territorium - de soevereiniteit - en waarbij de soevereiniteit van de ene wordt begrensd door de soevereiniteit van de andere.[27]

9. De volgende vraag die nu de aandacht vereist, is de vraag naar de geografische grenzen van het staatsterritorium. Een staat kan namelijk zijn opperste en volste macht uitoefenen binnen een geografisch afgebakend gebied dat zich niet uitstrekt tot de sterren en het einde van de wereld.[28] In de regel wordt deze geografische ruimte gevormd door het territorium van een staat. Het territorium van een staat is het deel van de aardoppervlakte waarop de staat zijn gezag op een exclusieve en absolute wijze soeverein uitoefent. De band

---

[23] F.A. MANN, "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 28.

[24] CH. ROUSSEAU, *Droit international public. Les sujets de droit*, II, Parijs, Sirey, 1974, 15-16.

[25] CL. DESCHAMPS, "La souveraineté fiscale et ses limites", *Rép.Fisc.* 1972, 265.

[26] T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 231.

[27] C. VAN BUGGENHOUT, "Aspecten van territorialiteit in het Belgisch belastingrecht" in X. (ed.), *Liber Amicorum Prof. Em. E. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, 1093.

[28] L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 23-26.

tussen soevereiniteit en de territorialiteit werd door het Permanent Hof van Internationale arbitage als volgt omschreven: *"and considering that one of the essential elements of sovereignty is that it is to be exercised within territorial limits, and that, failing proof to the contrary, the territory is coterminous with the sovereignty"*.[29] Het territorium valt in geografisch opzicht in de regel samen met de landsgrenzen. De landsgrenzen bepalen de uiterste lijn waarbinnen een staat zijn soevereiniteit kan afdwingen. De territoriale zee en het luchtruim boven het grondgebied vormen de horizontale en de verticale uitbreiding van deze grenzen.[30]

10. Het Permanent Hof van Justitie heeft zich in de *Lotus*-zaak van 7 september 1927 uitgesproken over de jurisdictie van een staat (*supra* nr. 6).[31] Het Hof[32] heeft zich naderhand niet meer uitgesproken over de jurisdictie van een staat, waardoor de bevindingen in deze zaak negentig jaar na datum nog steeds toepasselijk zijn. De *Lotus*-zaak betrof een dispuut tussen Turkije en Frankrijk met betrekking tot een botsing op volle zee, ten gevolge waarvan acht Turkse matrozen waren verdronken. Wanneer de Franse vloot de dag erna in Konstantinopel aankwam, startten de Turkse autoriteiten een onderzoek naar de feiten. Twee dagen later werd de Franse luitenant Demons, de officier van wacht op de Lotus, gearresteerd. Op 15 september 1926 veroordeelde een Turkse strafrechtbank hem tot tachtig dagen gevangenisstraf en een boete van 22 pond. Volgens Frankrijk handelde Turkije door het vervolgen van de luitenant in strijd met de principes van het internationaal recht.[33] Op 12 oktober 1926 ondertekenden beide landen een overeenkomst dat het dispuut aan het Permanent Hof van Justitie werd voorgelegd. In een controversiële uitspraak, na doorslaggevende stem van de president, besloot het Hof dat Turkije inderdaad

---

[29] Permanent Hof van Internationale Arbitrage 7 september 1910, *The North Atlantic Coast Fisheries*, 180.

[30] Cass. 23 november 1962, *Pas.* 1963, I, 374.

[31] Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije.

[32] Het Permanent Hof van Justitie werd ontbonden in 1946 ontbonden. Het Internationaal Gerechtshof, meer bepaald de opvolger van het Permanent Hof van Justitie, is opgericht via Resolutie 9 van de Veiligheidsraad van de Verenigde Naties van 15 oktober 1946 en heeft zich hier ook nooit meer over uitgesproken.

[33] Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije, § 18.

gerechtigd was om de Franse officier te vervolgen.[34] Er is geen regel van internationaal recht die een staat waartoe het schip, waarop het misdrijf heeft plaatsgevonden, behoort, verbiedt om dit misdrijf te beschouwen als te hebben plaatsgevonden op het grondgebied van die staat.[35] Het Hof beschouwde de Turkse vlag van het schip op volle zee bijgevolg als een voldoende aanknopingspunt met het territorium van een staat. Niettegenstaande het Hof duidelijk verdeeld was en de zaak betrekking heeft op het strafrecht, is deze uitspraak uitgegroeid tot *"the main standard of reference for such conflicts in all legal areas"*.[36]

11. Onze interesse is voornamelijk gewekt door de verdeling die het Permanent Hof van Justitie heeft gemaakt tussen de normerende bevoegdheid en handhavingsbevoegdheid van een staat (*supra* nr. 6). Waar het een staat niet is toegestaan om zijn wetgeving ten uitvoer te leggen op het grondgebied van een andere staat, in afwezigheid van een andersluidende regel, legt het internationaal recht geen beperkingen op aan de jurisdictie van een staat om regels uit te vaardigen die betrekking hebben op personen en feiten buiten zijn landsgrenzen, in afwezigheid van een andersluidende regel. Het Permanent Hof was van mening dat het internationaal publiekrecht aan een staat jurisdictie verleent om regels uit te vaardigen die van toepassing zijn buiten de grenzen van het territorium:

> *"It does not, however, follow that international law prohibits a State from exercising jurisdiction in its own territory, in respect of any case which relates to acts which have taken place abroad, and in which it cannot rely on some permissive rule of international law. Such a view would only be tenable if international law contained a general prohibition to States to extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts outside their territory, and if, as an exception to this general prohibition, it allowed States to do so in certain specific cases. But*

[34] J.L. BRIERLY, "Règles générales du droit de la paix", *Recueil des cours* 1936, IV, 183; M. BOURQUIN, "Règles générales du droit de la paix", *Recueil des cours* 1931, I, 102-107.
[35] Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije, 25.
[36] C. RYNGAERT, *Jurisdiction in International law*, Oxford, Oxford University Press, 2008, 23.

this is certainly not the case under international law as it stands at present (…)."[37]

Het Permant Hof van Justitie was daarentegen van mening dat een staat zijn handhavingsbevoegdheid niet kan gebruiken om zijn regels op te leggen buiten zijn territorium. Het tegenovergestelde beweren, zou leiden tot een schending van het principe van de gelijkwaardige soevereiniteit van staten. Een staat kan zich niet beroepen op wetgevende implementatiemaatregelen zoals straffen, boeten, inbeslagnames, onderzoeken, of verzoek om inlichtingen om een extraterritoriaal effect aan zijn wetgeving te bezorgen.[38] Het Hof verwoordde dit als volgt:

"The first and foremost restriction imposed by international law upon a State is that – failing the existence of a permissive rule on the contrary – it may not exercise its power in any form in the territory of another State. In this sense jurisdiction is certainly territorial; it cannot be exercised by a state outside its territory except by virtue of a permissive rule derived from international custom of from a convention."[39]

Vanuit een internationaal publiekrechtelijk standpunt is het voor een staat, op basis van het Lotus-arrest, mogelijk om wetgeving uit te vaardigen die van toepassing is op personen, eigendom en feiten buiten het eigen territorium, in de afwezigheid van een andersluidende regel, op voorwaarde dat de staat deze wetgeving enkel territoriaal afdwingt. Hierna vertalen we deze conclusie naar de afbakening van de normerende bevoegdheid en de handhavingsbevoegdheid van een staat in de inkomstenbelastingen.

§ 2. De afbakening van de normerende bevoegdheid in de inkomstenbelastingen

12. De afbakening van de fiscale soevereiniteit valt in ruimtelijk opzicht samen met de omschrijving van de soevereiniteit in het internationaal publiek recht.[40] De territorialiteit wordt vaak tot uitdrukking gebracht in het Latijnse

---

[37] Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije, § 18-19.

[38] C. RYNGAERT, *Jurisdiction in International law*, Oxford, Oxford University Press, 2008, 23.

[39] Permanent Hof van Justitie 7 september 1927, S.S. Lotus, Frankrijk t. Turkije, § 18-19.

[40] L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 27.

adagium *'quidquid est in territorio, est etiam in territorio'* ('Wat ook in het territorium is, is inderdaad in het territorium'). Ten gevolge van het internationaal publiek recht kan een staat zijn soevereiniteit pas uitoefenen als een aanknoping of verbondenheid bestaat tussen het relevante feit en het territorium. Een territoriale 'verknochtheid' is daarom volgens WUSTENBERGHS een *conditio sine qua non* opdat een staat zijn jurisdictie zou mogen uitoefenen.[41] AKEHURST vatte de ruimtelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van een staat als volgt samen: *"Customary international law permits a State to levy taxes only if there is a genuine connection between the State and the taxpayer (nationality, domicile, long residence, …) or between the State and the transaction or property in respect of which the tax is levied"*.[42] De nationaliteit en het territorium zijn fiscale aanknopingsfactoren.[43] Een fiscale aanknopingsfactor is de vereiste, doch voldoende, juridische band tussen een belastingsubject en belastingheffende staat, opdat deze laatste over jurisdictie zou beschikken.[44] Een staat kan aan de hand van deze factoren de vereiste band tussen het staatsterritorium en de belastbare feiten aantonen.[45]

De nationaliteit is een politieke aanknopingsfactor gebaseerd op de persoon van het belastingsubject en zorgt ervoor dat een staat normerende bevoegdheden in fiscale zaken kan uitoefenen over zijn staatsburgers, ongeacht of zij zich binnen of buiten het territorium bevinden.[46] Naast de burgers in het buitenland kan een staat via deze aanknopingsfactor, vanuit de beginselen van het internationaal volkenrecht, de inkomsten die zijn staatsburgers in het buitenland behalen in zijn belastingheffing betrekken.[47] De nationaliteit als aanknopingspunt heeft in de klassieke rechtsleer onafgebroken onder vuur gelegen.[48] Hoewel het recht van een staat om de nationaliteit als aanknopingsfactor te gebruiken voor het

---

[41] T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 237.

[42] M. AKEHURST, "Jurisdiction in international law", *The British Yearbook of International law* 1972-73, 179-180. Zie ook CL. DESCHAMPS, "La souveraineté fiscale et ses limites", *Rép.Fisc.* 1972, 268.

[43] L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 37-42.

[44] A.A. KNECHTLE, *Basic problems in International fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, 35.

[45] F.A. MANN, "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 46.

[46] R.S.J. MARTHA, *The jurisdiction to tax in international law*, Deventer, Kluwer, 1989, 47; M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 72.

[47] R.S.J. MARTHA, *The jurisdiction to tax in international law*, Deventer, Kluwer, 1989, 48-50.

[48] *Pro*: A.A. KNECHTLE, *Basic problems in International fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, 36; E. ALLIX, "La condition des étrangers au point de vue fiscal", *Recueil des cours* 1937, 560-561. *Contra*: F.A. MANN, "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 116-117.

bepalen van zijn normerende bevoegdheid wordt erkend,[49] gebruiken de meeste staten in de praktijk de territorialiteit om hun bevoegdheid vast te stellen.[50] De territorialiteit maakt de normerende bevoegdheid van een staat afhankelijk van het bestaan van een band, hetzij tussen het grondgebied van de staat en de persoon die bepaalde inkomsten verkrijgt, subjectieve rattachering, hetzij tussen het grondgebied van de staat en de inkomsten zelf, objectieve rattachering.[51] Omdat België in de inkomstenbelastingen in de regel ook de territorialiteit als aanknopingsfactor toepast, behandelen we deze twee vormen van territoriale rattachering nu verder vanuit Belgisch standpunt.[52]

13. Het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 92) maakt gebruik van zowel de subjectieve als de objectieve rattachering. VAN HOUTTE spreekt over de dubbele betekenis van de territorialiteit: via het fiscaal domicilie voor de subjectieve rattachering en/of via de zakelijke band voor de objectieve rattachering.[53]

14. De rattachering via het fiscaal domicilie houdt in dat een staat bevoegd is om belastingen te heffen van alle subjecten, zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, die wonen op zijn territorium of aldaar zijn gevestigd.[54] Om die reden wordt hij dus als een fiscaal inwoner in een staat beschouwd. De nationaliteit van de persoon speelt hierbij geen rol, waardoor buitenlandse subjecten als fiscaal inwoner in een staat kunnen worden aangemerkt. Het fiscaal domicilie wordt binnen de (rechts)personenbelasting en de vennootschapsbelasting[55] beschouwd als zo een sterke band tussen de persoon en het territorium, dat de Belgische staat het wereldwijde inkomen, dus met

---

[49] O. BÜHLER, *Prinzipien des internationalen steuerrechts*, Amsterdam, IBFD, 1964, 161-162.

[50] De Verenigde Staten is één van de enige staten ter wereld die nog steeds gebruik maakt van de nationaliteit als fiscale aanknopingsfactor. Ten gevolge hiervan zijn Amerikaanse staatsburgers belastbaar op hun wereldwijd inkomen, ongeacht of zij in of buiten het territorium verblijven. US Code, § 7701 (a)(30): *"The term "United States person" means: a* ***citizen*** *or resident of the United States"*.

[51] L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 37-42.

[52] 'In de regel' omdat de nationaliteit nog een subsidiaire aanknopingsfactor kan zijn. Zo bemerken we in artikel 4 WIB 92 dat het al dan niet hebben van de Belgische nationaliteit een doorslaggevende factor vormt voor het bepalen van het rijksinwonerschap van ambtenaren afgevaardigd door andere staten.

[53] J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het belastingrecht*, I, Gent, Story-Scientia, 1966, 168.

[54] Artikel 2 WIB 92.

[55] Artikelen 2, 1° en 5° WIB 92, 179 WIB 92 en 220 WIB 92.

inbegrip van de in een andere staat behaalde inkomsten, van de persoon met fiscaal domicilie in België aan zijn normerende bevoegdheid kan onderwerpen.[56] Dergelijk sterke band volgt uit de fysieke aanwezigheid van het subject op het territorium van de Belgische staat. Omdat België door de fysieke aanwezigheid van het subject de globale inkomstenpositie van deze laatste kan beoordelen en aan administratieve controle kan onderwerpen, is een wereldwijde fiscale plicht ten gevolge van het fiscaal domicilie gerechtvaardigd.[57]

15. Binnen de Belgische inkomstenbelastingen wordt de territorialiteit via zijn dubbele betekenis ingevuld. Dit volgt uit het gebruik van het fiscaal domicilie als aanknopingspunt voor de normerende bevoegdheid van een staat. Het gebruik van het fiscaal domicilie laat een staat immers niet toe om de inkomsten te belasten van buitenlandse subjecten die volgen uit het bezit van goederen of uit de uitoefening van een economische activiteit op het territorium van die staat.[58] Daarom maakt de Belgische staat in de inkomstenbelastingen gebruik van een zakelijke band tussen het inkomen en het Belgische territorium voor de objectieve rattachering. Van een objectieve rattachering is sprake als een buitenlands subject wordt onderworpen aan de normeringsbevoegdheid van een staat, niet ten gevolge van zijn subjectieve band met het territorium, maar wel ten gevolge van materiële economische betrekking, de objectieve band, die hij heeft met het territorium van die staat.[59] Een staat is ertoe gerechtigd zijn normerende bevoegdheid uit te oefenen doordat op zijn territorium een goed gelegen is, een materiële of rechtshandeling is gebeurd, een winstgevende activiteit wordt uitgeoefend, of een inkomen zijn oorsprong heeft.[60] Deze subjecten worden ten gevolge van artikel 1, 4° WIB 92, in combinatie met de artikelen 227-229 WIB 92 onderworpen aan de belasting op niet-inwoners (hierna BNI). De BNI betreft een belasting op de inkomsten in België behaald of verkregen door niet-rijksinwoners en door buitenlandse vennootschappen.
Samengevat treft de Belgische wetgever in de inkomstenbelastingen alle inkomsten van Belgische rijksinwoners, ook al zijn deze inkomsten van

[56] Deze gedachtegang wordt expliciet bevestigd in artikel 5 WIB 92.
[57] F.A. MANN, "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 113.
[58] T. WUSTENBERGHS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 243.
[59] A.A. KNECHTLE, *Basic problems in International fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, 36.
[60] J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het belastingrecht*, I, Gent, Story-Scientia, 1966, 168

buitenlandse oorsprong, alsook alle inkomsten van Belgische oorsprong, al komen zij toe aan personen die noch woonplaats noch verblijf hebben in België (art. 5 WIB 92).

16. Een effectieve normerende fiscale bevoegdheid van een staat vereist een materialisatie van de uitgevaardigde fiscale normen.[61] Het mogen uitvaardigen van een wet zonder de naleving ervan te kunnen afdwingen, biedt namelijk geen enkel toegevoegde waarde voor een staat. De materialisatie neemt de vorm aan van enerzijds het vestigen van de aanslag in hoofde van de belastingschuldige, waardoor de materiële belastingschuld overgaat in een formele schuld en anderzijds het invorderen van de verschuldigde belasting.[62] Een staat bezit binnen het geheel van de fiscale handhavingsbevoegdheid zowel controle- en onderzoeksbevoegdheden als invorderingsbevoegdheden, waarvan de aard en de toepassingsvoorwaarden afhankelijk zijn van staat tot staat gelet op het principe van de fiscale soevereiniteit.[63] De toepassing van een fiscale norm wordt m.a.w. afgedwongen ten aanzien van een bepaalde belastingplichtige.[64] De afbakening van de normerende bevoegdheid in de inkomstenbelastingen wordt hierna vergeleken met de afbakening van deze handhavingsbevoegdheid.

§ 3. De afbakening van de handhavingsbevoegdheid in de inkomstenbelastingen

17. De handhavingsbevoegdheid - de onderzoeks- en controlebevoegdheid van de fiscale administratie - van een staat kan zich in theorie nooit verder uitstrekken dan de objecten of subjecten waarover een staat een normerende bevoegdheid bezit.[65] Uit de internationaal publiekrechtelijke afbakening van de soevereiniteit van een staat is gebleken dat, mede op grond van het arrest *Lotus* van het Permanent Hof van Justitie, de handhavingsbevoegdheid van een staat en dus ook de fiscale administratie zelfs strikt territoriaal te noemen valt (*supra*

---

[61] A. SPRUYT, *Base Companies: fiscaaljuridische analyse*, Brussel, Bruylant, 1986, 13.

[62] I. CLAEYS BOUUAERT, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 134.

[63] Voor België: Hoofdstukken III, V, VI, VII WIB 92.

[64] J.-P. LAGAE m.m.v. I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 289.

[65] P. LEVINE, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Parijs, LGDJ, 1988, 127; I. ONKELINX, "Internationaal bevoegdheidsconflict: het bevel door de Amerikaanse federale rechtbanken tot voorlegging van documenten die zich in het buitenland bevinden", *BTIR* 1971, 81-82

nr. 11). Dit staat in schril contrast met de normerende fiscale bevoegdheid van een staat, die zich kan uitstrekken over personen of objecten die zich buiten het grondgebied van een staat bevinden (*supra* nr. 13). De Belgische wetgever kan zonder ruimtelijke beperkingen fiscale wetgeving invoeren zonder dat de fiscale administratie echter de naleving hiervan kan gaan afdwingen buiten de grenzen van het territorium. Dit kan logischerwijze een belemmering vormen voor de fiscale administratie om haar taak, meer bepaald het vestigen van de inkomstenbelastingen, correct uit te oefenen.
Hierna bespreken we enkele van deze mogelijke belemmeringen voor de fiscale administratie. Het zijn voornamelijk oudere, eerder theoretische, casusgevallen, waarin (een ambtenaar van) de fiscale administratie geen gebruik maakt of kan maken, van een rechtsinstrument voor (een vorm van) samenwerking tussen de fiscale administraties van staten. Niettegenstaande deze bemerking tonen deze gevallen duidelijk aan waarom de samenwerking tussen fiscale administraties tot stand is gekomen, in het bijzonder de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek.

18. Het meest verregaand voorbeeld is de situatie waarin een ambtenaar van de fiscale administratie op eigen initiatief een controle uitvoert of informatie inwint op het territorium van een andere staat. De ambtenaar verlegt daarmee de grenzen van de handhavingsbevoegdheid van de fiscale administratie van een staat tot buiten het territorium. Dit zorgt onvermijdelijk voor een schending van de soevereiniteit van de andere staat. Zo blijkt uit een antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag dat Franse douaneambtenaren de soevereiniteit van de Belgische staat schenden als ze in België de nummerplaten van hun inwoners die in België aankopen doen, noteren met het oog op een toekomstige grenscontrole.[66] Het hof van beroep te Antwerpen heeft in een arrest van 1988 geoordeeld dat het stellen van onderzoekshandelingen, in het raam van een strafrechtelijk vooronderzoek, door ambtenaren van de Bijzondere BelastingInspectie (hierna BBI) in een andere

[66] *Vr. en Antw.* Kamer 1983-84, 24 april 1984, nr. 33 (Vr. nr. 290*bis* M. LESTIENNE), 3187.

staat ontoelaatbaar is.[67] Deze standpunten mogen weinig verwondering wekken gelet op de soevereiniteit van de andere staat.

19. In een tweede voorbeeld tracht de fiscale administratie de territoriale beperking van de handhavingsbevoegdheid te omzeilen door de inlichtingen rechtstreeks te verzoeken aan een rijksinwoner van een andere staat. Deze problematiek is ter sprake gekomen in een parlementaire vraag.[68] Senator DE CLIPPELE beschrijft hierin de situatie waar een controleur van de directe belastingen rechtstreeks een vennootschap naar buitenlands recht aanschrijft, die buiten België is gevestigd en hier geen vaste inrichting heeft, om haar te vragen of ze een inwoner van de Belgische staat een bezoldiging heeft betaald. De senator vraagt zich af of het stellen van deze vraag aan een buitenlandse vennootschap niet het normale 'investeringsrecht' (sic) van een belastingcontroleur te buiten gaat. De minister van Financiën stelt dat dergelijke vragen langs de diensten van het Hoofdbestuur van de FOD Financiën en de buitenlandse fiscale administratie moeten geschieden. Een controleur van de Belgische fiscale administratie is niet gerechtigd om zelf rechtstreeks aan een in het buitenland gevestigde vennootschap inlichtingen te vragen omtrent een betaling verricht aan een Belgische rijksinwoner, als deze vennootschap niet over een vaste inrichting in België beschikt. Het respect voor de soevereiniteit van een staat leidt tot dezelfde conclusie. Indien een niet-rijksinwoner niet via de objectieve rattachering onder de inkomstenbelastingen valt, (*supra* nr. 13) kan de Belgische fiscale administratie geen controle uitvoeren in een andere staat door het versturen van een vraag om inlichtingen naar deze niet-inwoner. Anders concluderen zou de Belgische fiscale administratie de mogelijkheid geven om de territoriale beperking van de handhavingsbevoegdheid te omzeilen. Dit wordt ook bevestigd door de fiscale administratie zelf in de commentaar bij het WIB 92: *"De territorialiteit van de belasting verhindert dat de Administratie een derde ondervraagt met toepassing van art. 322 WIB 92, indien de betrokkene een niet-inwoner is en niet onderworpen is aan de BNI ingevolge de art. 232 tot*

---

[67] Antwerpen 27 september 1988, *FJF* 1989, afl. 1989/162. De vraag rijst of een rechtsinstantie vandaag nog een dergelijk standpunt kan innemen, gelet op de intrede van de Antigoon-rechtspraak in het fiscaal recht (*infra* nr. 340 e.v.).

[68] *Vr. en Antw.* Senaat 1986-87, 23 juni 1987, nr. 42 (Vr. nr. 318 J.-P. DE CLIPPELE), 2690.

234 of art. 248, § 2 WIB 92".[69] Daarnaast valt het nut van deze inlichtingen op zijn minst twijfelachtig te noemen, aangezien de fiscale administratie om de waarachtigheid van de beweringen van de niet-inwoner te controleren geen onderzoekshandelingen kan verrichten in die staat. Indien een entiteit met fiscaal domicilie in een andere staat integendeel wel in België aan de inkomstenbelastingen is onderworpen, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige in België inkomsten behaalt via een vaste inrichting (art. 228, § 2, 3° WIB 92), laat artikel 316 WIB 92 toe dat de fiscale administratie alle inlichtingen vordert van de in het buitenland gevestigde entiteit met betrekking tot het behalen van de inkomsten op het Belgische territorium. Het betreft wel een internrechtelijke machtiging, zonder rekening te houden met de verhoudingen tussen de staten.

20. Een laatste voorbeeld betreft het vragen om inlichtingen door de fiscale administratie aan de fiscale administratie in een andere staat zonder dat een rechtsinstrument hiervoor beschikbaar is. Hierbij maken we het onderscheid tussen de situatie waarin de Belgische fiscale administratie zelf om inlichtingen vraagt aan een buitenlandse administratie en de situatie waarin de buitenlandse fiscale administratie de Belgische administratie om inlichtingen verzoekt. Omtrent de eerste situatie bestaat discussie in de rechtsleer. ONKELINX is van mening dat de buitenlandse staat geen gehoor kan geven aan het verzoek om inlichtingen van de Belgische staat.[70] Hij baseert zich hiervoor op het internationaal publiekrecht. Een staat heeft niet de bevoegdheid om gevolg te geven aan een verzoek welk *"substantieel de directe of indirecte uitoefening betreft van een prerogatief recht van een vreemde staat"*.[71] MALHERBE is vanuit het oogpunt van het internationaal publiekrecht eveneens van mening dat het overdragen van de inlichtingen in strijd zou zijn met de begrenzing van de fiscale handhavingsbevoegdheid van een staat tot het territorium.[72] HINNEKENS bekritiseert deze opvatting, omdat deze teveel uitgaat van een *"absoluut-*

---

[69] Com. IB 1992, nr. 322/9.

[70] I. ONKELINX, "Internationaal bevoegdheidsconflict: het bevel door de Amerikaanse federale rechtbanken tot voorlegging van documenten die zich in het buitenland bevinden", *BTIR* 1971, 83.

[71] I. ONKELINX, "Internationaal bevoegdheidsconflict: het bevel door de Amerikaanse federale rechtbanken tot voorlegging van documenten die zich in het buitenland bevinden", *BTIR* 1971, 83.

[72] PH. MALHERBE, "Le controle de l'impôt dans le contexte européen", *JDF* 1991, 323. *Contra*: L. HINNEKENS, "Fiscale executiejurisdictie: begrip en beginsel in evolutie", *RW* 1992-93, afl. 23, 770. Volgens HINNEKENS is dat een te beperkende uitleg van de fiscale soevereiniteit van een staat.

monopolistische opvatting van de belastingsoevereiniteit".[73] Wij treden HINNEKENS hierin bij. De nationale fiscale soevereiniteit kent een staat het recht toe om in beginsel in alle vrijheid op zijn eigen grondgebied een fiscaal systeem uit te werken. Hiertoe behoort eveneens de uitwerking van de controle- en onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie. Het is juist een aspect van de nationale fiscale soevereiniteit van een staat om al dan niet in te gaan op een verzoek om inlichtingen van een andere staat. De staat beslist m.a.w. zelf om de eigen soevereiniteit te gebruiken ten voordele van de belastingheffing van een andere staat, omdat hij daartoe als enige exclusief bevoegd is. De vraag of de aangezochte staat de gevraagde inlichtingen mag overdragen aan een andere staat is een andere zaak en vereist een onderzoek naar de nationale wetgeving van die staat (*infra* nr. 181 e.v.).

Een staat die door een andere staat wordt aangezocht om inlichtingen vrij te geven met betrekking tot een aan zijn normerende bevoegdheid onderworpen subject of object is hiertoe vanuit het standpunt van het internationaal publiekrecht, vanuit zijn nationale soevereiniteit, in geen geval verplicht. Een weigering van de Belgische fiscale administratie om de gevraagde inlichtingen over te dragen aan de staat die een verzoek om inlichtingen heeft verstuurd, geeft bijgevolg geen aanleiding tot enige vorm van aansprakelijkheid in hoofde van de Belgische staat.[74] Dit standpunt wordt gedeeld door het hof van beroep te Brussel in een arrest van 17 oktober 1977.[75] In deze zaak heeft de Belgische administratie der Douane en Accijnzen inlichtingen aan de Franse administratie overgemaakt betreffende goederen die door een Belgische vennootschap in Frankrijk werden ingevoerd op bedrieglijke wijze. Het hof legitimeert de overdracht van de inlichtingen door de Belgische fiscale administratie aan de Franse administratie net door de soevereiniteit van de Belgische staat:

"Attendu qu'en dehors de tout accord semblable, en tant que personne de droit public, tenant d'elle-même son pouvoir à l'intérieur de son territoire, et son indépendance à l'extérieur, l'Etat décide souverainement, à moins que la loi s'y oppose, s'il sied d'assister un Etat étranger, lui aussi personne de droit public,

---

[73] L. HINNEKENS, "Fiscale executiejurisdictie: begrip en beginsel in evolutie", *RW* 1992-93, afl. 23, 770.

[74] P. LEVINE, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Parijs, LGDJ, 1988, 142-143.

[75] Brussel 17 oktober 1977, *Pas.* 1978, II, 39.

par la communication de documents révélateurs d'une infraction à la legislation de cet autre Etat, perpétrée sur le territoire de celui-ci".[76]
Het komt volgens het hof toe aan de soevereine staat om vrij te besluiten of deze al dan niet overgaat tot het inwilligen van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een andere staat. LAGAE werpt terecht op dat het hof hier wel volledig voorbijgaat aan het feit of de Belgische fiscale administratie wel is gemachtigd om de gevraagde inlichtingen uit te wisselen (*infra* nr. 181 e.v.).[77]

Afdeling 3. Korte evaluatie

21. De Belgische staat belast in de inkomstenbelastingen het wereldwijd inkomen van zijn rijksonderdanen.[78] De fiscale aanknopingsfactor is in dat geval het fiscaal domicilie van de belastingplichtige (*supra* nr. 13). Een andere staat onderwerpt datzelfde inkomen wellicht ook aan inkomstenbelastingen op grond van de objectieve aanknopingsfactor, het gegeven dat het inkomen in die staat tot stand is gebracht (*supra* nr. 13). Een belastingplichtige met een buitenlands inkomen loopt daardoor het risico dat dit inkomen in beide staten wordt belast, wat leidt tot een dubbele belasting. Net zoals in het internationaal publiekrecht wordt, ten gevolge van de gelijkwaardige soevereiniteit van andere staten, de fiscale handhavingsbevoegdheid beperkt tot het eigen territorium (*supra* nr. 17). De begrenzing van het stellen van ambtshandelingen van controle en onderzoek tot het territorium heeft tot gevolg dat een staat niet kan controleren of de belastingplichtige zijn 'wereldwijd inkomen' correct heeft aangegeven in zijn aangifte inkomstenbelastingen.
Het kan in het belang van (beide) staten - en in het geval van dubbele belasting in het belang van de belastingplichtige - zijn om in grensoverschrijdende situaties een vorm van samenwerking uit te werken, in voorliggend onderzoek de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek.[79] Samenwerking tussen fiscale administraties van twee of meer staten houdt onvermijdelijk het gebruik

---

[76] Brussel 17 oktober 1977, *Pas.* 1978, II, 39.
[77] J.-P. LAGAE m.m.v. I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 292-293.
[78] Artikelen 5 en 183 WIB 92.
[79] Het positieve effect van wederzijdse samenwerking is niet voor alle staten in dezelfde mate aanwezig. KEEN en LIGTHART bespreken in een uitgebreid artikel de verschillende politiek-economische argumenten die staten kunnen hebben om al dan niet tot wederzijdse samenwerking over te gaan. M.E. KEEN en J.E. LIGTHART, "Information sharing and international taxation: a primer", *International tax and public finance* 2006, afl. 1, 81-110.

van de nationale soevereiniteit door één staat in ten voordele van de belastingheffing in de inkomstenbelastingen in een andere staat.

Afdeling 4. Concretisering: het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie

22. De begrenzing van de handhavingsbevoegdheid van een nationale fiscale administratie tot het territorium en de daaruitvolgende nood aan samenwerking tussen staten om het buitenlands inkomen van belastingplichtigen te belasten in de inkomstenbelastingen komt duidelijk naar voren in het feitenrelaas van het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie.[80] Deze problematiek in dit arrest van het Hof van Justitie van 22 oktober 2013 vormt het uitgangspunt van onderhavige onderzoek en zal van groot belang zijn voor de verdere uitwerking en afbakening ervan.

De heer Sabou heeft in zijn aangifte in de inkomstenbelastingen voor 2004 in Tsjechië verklaard dat hij in verschillende lidstaten kosten heeft gemaakt met betrekking tot een eventuele transfer naar een voetbalclub gevestigd in een van deze staten. De Tsjechische fiscale administratie betwijfelde de waarachtigheid van de uitgaven en opende een fiscaal onderzoek hiernaar. De begrenzing van de onderzoeksbevoegdheid van de fiscale administratie tot het territorium vereiste een vorm van samenwerking met de bewuste lidstaten, waardoor de Tsjechische fiscale administratie een zogenaamd verzoek om inlichtingen heeft verstuurd naar de buitenlandse fiscale administraties. Uit het antwoord van de buitenlandse fiscale administraties bleek dat geen van de door Sabou aangegeven clubs hem kende. Ten gevolge hiervan heeft de Tsjechische fiscale administratie op 28 mei 2009 een aanvullende belastingaanslag opgelegd. Sabou werd door de Tsjechische fiscale administratie niet op de hoogte gebracht van het verstuurde verzoek om inlichtingen naar de buitenlandse fiscale administraties. Sabou werd evenmin door de buitenlandse fiscale administraties op de hoogte gebracht van het ontvangen verzoek om inlichtingen, noch betrokken bij het verzamelen van de inlichtingen die waren verzocht door de Tsjechische fiscale administratie. Sabou maakte als belastingplichtige geen deel uit van de procedure van samenwerking tussen de lidstaten en kon slechts de door de Tsjechische administratie opgelegde aanvullende belastingaanslag betwisten voor de Tsjechische bevoegde rechtsinstanties.

---

[80] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*.

23. Zonder te willen vooruitlopen op de nadere bespreking van de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou*, die de rode draad vormt doorheen voorliggend onderzoek, hebben drie overwegingen van het Hof van Justitie in het bijzonder onze aandacht getrokken. In een eerste overweging bepaalde het Hof van Justitie: *"(…) deze richtlijn,*[81] *die de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten beoogt te regelen, de overdracht van informatie tussen de bevoegde autoriteiten coördineert waarbij aan de lidstaten een aantal verplichtingen wordt opgelegd. Deze richtlijn verleent de belastingplichtige daarentegen geen specifieke rechten (…) en voorziet met name niet in de verplichting voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaten om de belastingplichtige te raadplegen."*.[82] Het Hof van Justitie erkent hier enerzijds het bestaan van een rechtsinstrument dat het een staat mogelijk moet maken de nationale belastingbevoegdheid ten uitvoer te leggen buiten de grenzen van het territorium - wat een basisvereiste vormt voor onderhavige onderzoek - en anderzijds dat dit instrument niet voorziet in rechten voor de belastingplichtige. In de tweede overweging concludeerde het Hof van Justitie dat: *"(…) in het kader van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek, waarin inlichtingen worden vergaard en waarvan het verzoek van een belastingdienst om de bijstand van een andere belastingdienst deel uitmaakt, en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de belastingdienst en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag. (…) Het verzoek om inlichtingen dat een belastingdienst (…) doet, is onderdeel van de procedure van inlichtingenvergaring. Hetzelfde geldt voor het antwoord van de aangezochte belastingdienst en voorafgaande opzoekingen die deze dienst heeft gedaan (…)."*.[83] Het Hof van Justitie maakt dus het onderscheid tussen de fase van samenwerking tussen de lidstaten als onderdeel van de bredere onderzoeksfase en de fase op tegenspraak tussen de lidstaat die de inlichtingen heeft ontvangen en de belastingplichtige. Slechts in deze laatste

---

[81] Het Hof van Justitie doelt hier op de 'bijstandsrichtlijn': Richtl. Raad nr. 77/799/EEG, 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 15-20.

[82] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 36.

[83] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 40 en 42-43.

fase moet de staat die de inlichtingen heeft ontvangen voorzien in procedurele waarborgen voor de belastingplichtige.
Een derde overweging van het Hof van Justitie vervolledigt het verhaal: *"Niets belet een lidstaat evenwel om (…) de belastingplichtige te betrekken bij verschillende stadia van de inlichtingenvergaring."*.[84] Het Hof van Justitie erkent dat een staat soeverein is om zelf te voorzien in procedurele waarborgen voor de belastingplichtige tijdens de procedure van een verzoek om inlichtingen.

24. De uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou*, in het bijzonder het gecreëerde onderscheid tussen de fase van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie en de latere fase op tegenspraak na het onvangen van de inlichtingen in de verzoekende staat voor het toekennen van rechtsbescherming aan de belastingplichtige, heeft veel kritiek mogen ontvangen in de rechtsleer.[85] Het ontbreken van rechten voor de belastingplichtige in de fase van samenwerking tussen de staten wordt door deze auteurs beschouwd als een probleem voor de belastingplichtige om zijn fundamentele rechten adequaat te kunnen uitoefenen. Het voorliggend onderzoek wil daarom stelling innemen over de nood aan rechtsbescherming voor de belastingplichtige in de procedure van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. Deze procedure staat ook bekend als de 'gegevensuitwisseling op verzoek'.[86]

---

[84] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 45.

[85] Zie in het bijzonder P. BAKER en P. PISTONE, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 100b, 2015, 50; N. DIEPVENS en F. DEBELVA, "The evolution of the exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure", *EC Tax review* 2015, afl. 4, 217-218; N. DIEPVENS en S. DIEPVENS, "De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België. Een hedendaagse schets en een bezorgde blik in de toekomst", *TFR* 2015, afl. 476, 155-158; CFE ECJ TASK FORCE, "Opinion statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in *Sabou* (Case C-276/12), concerning taxpayer rights in respect of exchange of information upon request", *European taxation* 2014, 318-321; A. VAN EIJSDEN, "Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request. Court of Justice" (noot onder HvJ 22 oktober 2013), *H&I* 2014, 131-134; G. ZEYEN, "Affaire Sabou: en route vers un droit à l'information garanti à l'échelle européenne du contribuable" (noot onder HvJ 22 oktobr 2013), *RGCF* 2014, afl. 3-4, 234-241; W. PUTZEYS, "Uitwisseling van inlichtingen op verzoek: geen verplichting om de belastingplichtige van het verzoek op de hoogte te stellen", *Internationale fiscale actualiteit* 2013, afl. 10.

[86] Zie bijvoorbeeld artikel 5 Richtl.Raad. nr. 2011/16/EU, 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64, 1; OESO, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes: Module 1 on exchange of information on request*, Parijs, OESO, 2006, 1.

Hoofdstuk 2. Methodologie van het onderzoek

Afdeling 1. Onderzoeksvraag

25. Uit hoofdstuk 1 kan worden afgeleid wat het voorwerp van onderhavige onderzoek uitmaakt: de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek tussen fiscale administraties voor het vestigen van de inkomstenbelastingen en de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Het is gebleken dat zich hieromtrent een probleem voordoet: de onduidelijkheid omtrent specifieke waarborgen voor de belastingplichtige in de fase waarin de fiscale administratie een buitenlandse fiscale administratie een verzoek om inlichtingen verstuurt. Om het antwoord op deze probleemstelling te achterhalen, moet de hoofdvraag, met name of de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek specifieke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige vereist, worden beantwoord. In voorliggend onderzoek wordt de hoofdvraag opgesplitst in twee grote deelvragen. Het antwoord op de eerste vraag aangaande de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek bepaalt of het mogelijk is om rechtsbescherming aan de belastingplichtige toe te kennen. Het Hof van Justitie kwalificeert deze procedure als zijnde louter een deel van de onderzoeksfase, waardoor het toekennen van rechtsbescherming aan de belastingplichtige niet noodzakelijk is. De soevereiniteit van de aangezochte staat (*supra* nr. 4) doet evenwel vermoeden dat deze procedure meer inhoudt dan louter een deel van de onderzoeksfase. Eens deze vraag is beantwoord, kan met betrekking tot de rechtsbescherming de vraag naar de noodzakelijke procedurele waarborgen van de belastingplichtige tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek worden gesteld. Het beantwoorden van deze tweede deelvraag vereist vooreerst, ten gevolge van het gecreëerde onderscheid door het Hof van Justitie, een onderzoek naar de vraag welke procedurele waarborgen in de verzoekende staat na het ontvangen van de inlichtingen noodzakelijk zijn om de fundamentele rechten van de belastingplichtige te garanderen. Daarnaast vormt het antwoord op de vraag aangaande de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek het uitgangspunt voor het beantwoorden van de vraag welke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige nodig zijn in de aangezochte staat tijdens deze procedure. De fundamentele rechten van de mens, meer bepaald het recht van verdediging, het recht op bescherming van het privéleven, het recht op een

doeltreffende voorziening in rechte en het recht op bescherming van persoonsgegevens, zoals vastgelegd in het EVRM en het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (hierna 'Handvest'), vormen het toetsingskader voor het beantwoorden van de tweede deelvraag.

Afdeling 2. Afbakening en methodologie

26. Het opzet van het onderhavige onderzoek bestaat uit het kwalificeren van de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek tussen fiscale administraties van staten voor het vestigen van inkomstenbelastingen en het uitwerken van de rechtsbescherming voor de belastingplichtige tijdens deze procedure. Dit zorgt ervoor dat het onderzoek in de tijd betrekking heeft op de actuele situatie. Het voorliggende onderzoek bezit ontegensprekelijk een grensoverschrijdend karakter, gelet op de samenwerking tussen de fiscale administraties van twee of meer verschillende staten. In de ruimte zal het onderzoek daarom in eerste instantie worden afgebakend tot rechtsinstrumenten die het mogelijk maken voor een fiscale administratie om een verzoek om inlichtingen te verzenden naar een buitenlandse administratie. Dit blijkt ook uit het arrest *Sabou*, waarin het Hof van Justitie melding maakt van de bijstandsrichtlijn die de overdracht van inlichtingen tussen de bevoegde autoriteiten van lidstaten coördineert. Het is echter een staat die op grond van het rechtsinstrument een verzoek verstuurt naar een andere staat, of die een verzoek ontvangt vanuit een andere staat, wat ertoe leidt dat het onderzoek verder moet worden toegespitst op de concrete situatie in één staat. Het voorliggend onderzoek wordt bijgevolg vanuit Belgisch standpunt geschreven.
Inhoudelijk wordt het onderhavige onderzoek beperkt tot de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek als onderdeel van de samenwerking tussen fiscale administraties van verschillende staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. Gelet op het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou* (*supra* nr. 23) dat de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek slechts een onderzoekshandeling uitmaakt, vormt deze procedure een treffend kader om te onderzoeken in welke mate de belastingplichtige recht heeft op of nood heeft aan procedurele waarborgen tijdens de samenwerking tussen fiscale administraties voor het vestigen van de inkomstenbelastingen.

De inhoudelijke afbakening van het voorliggend onderzoek heeft tot gevolg dat enkele vormen van samenwerking tussen staten buiten het onderzoeksopzet vallen. Zo betreft het een vorm van samenwerking tussen fiscale administraties, waardoor de fiscaalstrafrechtelijke samenwerking tussen vervolgende instanties van staten niet wordt besproken.[87] Daarnaast betreft het een verstuurd verzoek om inlichtingen door de fiscale administratie inzake inkomstenbelastingen, zodat de instrumenten die betrekking hebben op samenwerking tussen staten inzake andere belastingen, zoals indirecte belastingen,[88] niet worden behandeld. Deze afbakening heeft tot gevolg dat de wisselwerking met de gewestelijke fiscale administraties voor het vestigen van successie- en registratierechten buiten het onderzoeksopzet valt. Het verzoek om inlichtingen naar de buitenlandse fiscale administratie wordt verstuurd voor het vestigen van de inkomstenbelastingen, waardoor eventuele samenwerking voor het invorderen van verschuldigde belastingen ook buiten het onderzoeksopzet valt.[89] Tot slot betreft het hier een onderzoek naar de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek, waardoor andere vormen van samenwerking, zoals automatische gegevensuitwisseling, in beginsel buiten het onderzoeksopzet vallen. Wanneer toch een andere vorm van samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen wordt besproken, zal dit duidelijk worden aangegeven.

Naast de afbakening op het gebied van welke vorm van samenwerking tussen staten is het onderzoeksopzet inhoudelijk beperkt tot de belastingplichtige. We verstaan onder belastingplichtige de natuurlijke persoon of rechtspersoon op wie de gevraagde inlichtingen betrekking hebben. Indien een fundamenteel recht niet van toepassing zou zijn op één van de categorieën van belastingplichtigen zal dit steeds duidelijk worden aangegeven. De beperking tot de entiteit op wie de gevraagde inlichtingen betrekking hebben, zorgt ervoor dat de situatie van de eventuele 'leverancier' van de inlichtingen, bijvoorbeeld een financiële instelling

---

[87] Zie voor een bespreking van dit onderwerp, G. VERMEULEN, *Wederzijdse rechtshulp in strafzaken in de Europese Unie: naar een volwaardige eigen rechtshulpruimte voor de Lid-Staten?*, Antwerpen, Maklu, 1999, 632 p.; F. THOMAS, *Internationale rechtshulp in strafzaken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, 290 p.

[88] Zie onder andere de recente(re) besprekingen in C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Antwerpen, Kluwer, 2014, 411-438; J. TORRES-RICHOUX, "The council regulation on administrative cooperation and combating fraud in the field of Value Added Tax (904/2010)" in O. GÜNTHER en N. TÜCHLER (eds.), *Exchange of information for tax purposes*, Wenen, Linde, 2013, 327-344; F. HELLEMANS, "De grensoverschrijdende uitwisseling van inlichtingen op het vlak van inkomstenbelastingen, BTW en successierechten", *TFR* 2001, afl. 195, 143-147.

[89] We verwijzen naar het onderzoek van I. DE TROYER, die zich volledig concentreert op samenwerking voor de invordering van de inkomstenbelastingen. I. DE TROYER, *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 520 p.

of een holdingvennootschap, in de aangezochte staat niet wordt behandeld.[90] Daarentegen wordt wel de situatie beproken waarin de belastingplichtige die het voorwerp van het onderzoek van de verzoekende administratie uitmaakt, wordt 'bevolen' door de aangezochte fiscale administratie om de bewuste inlichtingen te verstrekken.

27. In het onderhavige onderzoek wordt uitgegaan van de stand van zaken zoals deze is terug te vinden in wetgeving, rechtspraak of rechtsleer. Het betreft bijgevolg een klassiek rechtswetenschappelijk onderzoek. Het beantwoorden van de tweede deelvraag vereist wel een functionele rechtsvergelijking. We brengen ter verduidelijking hiervan het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie in herinnering.[91] Het Hof van Justitie erkent in dit arrest dat niets een staat kan verhinderen om rechtsbescherming toe te kennen aan de belastingplichtige in de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek.[92] De tweede deelvraag naar de nood aan rechtsbescherming voor de belastingplichtige vereist aldus een onderzoek naar staten die procedurele waarborgen voor de belastingplichtige - tijdens deze procedure - hebben opgenomen in hun nationale wetgeving. Aan de hand van verschillende landenrapporten opgesteld door academici en advocaten in het raam van IFA-conferenties van 1990 en 2013[93] en EATLP-conferenties van 2009 en 2014[94] inzake de samenwerking tussen fiscale administraties voor het vestigen van de inkomstenbelastingen werd er geopteerd voor Nederland en Zwitserland om de functionele rechtsvergelijking mee uit te voeren. Nederland, omdat uit deze rapporten bleek dat de Nederlandse wetgever de procedurele waarborgen, zij het voor de leverancier van de inlichtingen, tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek - sinds 1 januari 2014 - onder druk heeft afgeschaft. Zwitserland, omdat uit deze rapporten bleek dat Zwitserland de

---

[90] We verwijzen naar het onderzoek van T. SCHENK-GEERS, die zich volledig concentreert op de rechtsbescherming van de leverancier van de inlichtingen. T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 518 p.

[91] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*.

[92] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 45.

[93] *International Fiscal Association*: IFA, *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013; IFA, *International mutual assistance through exchange of information* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990.

[94] *European Association of Tax Lawyers and Professors*: G. MARINO (ed.), *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect. EATLP 2014 Congress Istanbul*, Amsterdam, IBFD, 2015; R. SEER en I. GABERT (eds.), *Mutual assistance and information exchange. EATLP 2009 Congress Santiago de Compostela*, Amsterdam, IBFD, 2009.

enige Europese staat is die voorziet in procedurele rechtsbescherming voor de buitenlandse belastingplichtige, wanneer deze staat een verzoek om inlichtingen ontvangt van een buitenlandse fiscale administratie.

Afdeling 3. Opbouw van het onderzoek

28. Na het inleidende deel I met een verduidelijking waarom er juist nood is aan de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek tussen fiscale administraties voor het vestigen van de inkomstenbelastingen en de concretisering hiervan in de zaak *Sabou* van het Hof van Justitie, wordt in deel II overgegaan tot het kwalificeren van de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek. Deze kwalificatie vereist een onderzoek naar zowel het versturen van het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie door de Belgische fiscale administratie, als het ontvangen van een buitenlands verzoek om inlichtingen door de Belgische administratie. Aan de hand van de gedane vaststellingen tijdens dit onderzoek kan de door het Hof van Justitie gebruikte kwalificatie van de gegevensuitwisseling op verzoek als zijnde een zuiver onderdeel van de onderzoeksfase worden geverifieerd. Vervolgens wordt in deel II de procedure geanalyseerd vanaf het moment dat de Belgische administratie de gevraagde inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie heeft mogen ontvangen.

29. In deel III wordt de tweede deelvraag beantwoord. Voorafgaand wordt het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie, als uitgangspunt van voorliggend onderzoek, uitgebreid besproken. Vervolgens wordt nagegaan of een staat al dan niet (aanvullende) rechtsbescherming kan toekennen tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek. Het tweede hoofdstuk - vanuit het oogpunt van de Belgische fiscale administratie die een verzoek om inlichtingen heeft verstuurd naar een buitenlandse fiscale administratie - en hoofdstuk drie - vanuit het oogpunt van de Belgische fiscale administratie die een verzoek om inlichtingen heeft ontvangen - bieden verduidelijking omtrent de vraag welke procedurele waarborgen nodig zijn om de belastingplichtige een bescherming van zijn fundamentele rechten te kunnen garanderen tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek. Het EVRM en het Handvest vormen in deze

laatste twee hoofdstukken het toepasselijk toetsingskader, wat een uitgebreid overzicht van de rechtspraak van het EHRM en het Hof van Justitie impliceert.

30. In deel IV worden de gevolgen aangaande de kwalificatie van de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek voor het vestigen van de inkomstenbelastingen en de noodzakelijke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige tijdens deze procedure in een rechtsinstrument voor België gegoten. Uiteindelijk zal het onderzoek een antwoord geven op de vraag of de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek het toekennen van procedurele waarborgen aan de belastingplichtige mogelijk maakt en welke procedurele waarborgen concreet noodzakelijk zijn om de fundamentele rechten van de belastingplichtige te kunnen beschermen.

Deel II. De aard van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek

31. In dit deel wordt de aard van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek gekwalificeerd. Dit vereist onderzoek naar zowel de procedure in de staat die het verzoek om inlichtingen verstuurt naar een buitenlandse fiscale administratie (hoofdstuk 1), als de procedure in de staat die het verzoek om inlichtingen ontvangt van een buitenlandse fiscale administratie (hoofdstuk 2). Op grond van de vaststellingen in deze twee hoofdstukken zal een verificatie gebeuren van de door het Hof van Justitie gehandhaafde kwalificatie van deze procedure als zijnde louter een onderdeel van de onderzoeksfase. Hoofdstuk 3 analyseert dan de procedure vanaf het moment dat de verzoekende staat de gevraagde inlichtingen van de aangezochte fiscale administratie heeft mogen ontvangen. Tijdens de analyse wordt de aandacht gevestigd op de mogelijke gevaren van enkele aspecten van deze procedure voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige in de verzoekende staat aangaande het controleren van de rechtmatigheid van de ontvangen inlichtingen. Aangezien het voorliggend onderzoek wordt geschreven vanuit Belgisch oogpunt wordt de procedure toegespitst op de Belgische stand van zaken.

Hoofdstuk 1. Het versturen van een verzoek om inlichtingen

32. In dit hoofdstuk wordt de procedure voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie vanuit het standpunt van de verzoekende administratie geanalyseerd. De Belgische fiscale administratie kan zich beroepen op het op artikel 26 OESO-modelverdrag geïnspireerde artikel in de dubbelbelastingverdragen (meestal ook artikel 26), artikel 5 van de diverse TIEAs, artikel 338 WIB 92 - als omzetting van de samenwerkingsrichtlijn - en het onder andere op artikel 5 'Verdrag inzake de wederzijdse bijstand in fiscale aangelegenheden' (hierna het 'multilateraal verdrag') geïnspireerde artikel in de administratieve regelingen (meestal artikel 1 of 3). In de eerste afdeling wordt de totstandkoming van - en de diverse mogelijkheden inzake samenwerking in - deze rechtsinstrumenten kort besproken. De procedure voor het versturen van het verzoek om inlichtingen komt dan in de daarop volgende afdelingen aan bod. De bevoegde autoriteit voor het verzenden van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie in België werd wettelijk vastgelegd in het samenwerkingsakkoord van 27 maart 2017 tussen de federale staat en de gemeenschappen en de gewesten in het raam van samenwerking op het gebied van de belastingen.[95] Artikel 2 stelt dat het akkoord de samenwerking regelt tussen de federale staat, de gemeenschappen en de gewesten in het raam van zowel de samenwerkingsrichtlijn als de gemengde bilaterale en multilaterale verdragen. Artikel 3.1. van het akkoord bepaalt dat voor België de bevoegde autoriteit zoals bedoeld in artikel 3.1. samenwerkingsrichtlijn de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger is wat betreft de inkomstenbelastingen. De dienst Internationale betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (hierna AAF) van de FOD Financiën is aangeduid als centraal verbindingsbureau (art. 4). Artikel 9 van het akkoord bepaalt dat het centraal verbindingsbureau verantwoordelijk is voor het beheer van de mailbox. Dit houdt onder andere in dat het centraal verbindingsbureau het verzoek om inlichtingen uitgaande van een Belgische verbindingsdienst of

[95] Samenwerkingsakkoord 27 maart 2017 tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, de Vlaamse gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale n multilaterale verdragen tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *BS* 30 juni 2017.

een bevoegde ambtenaar, binnen de twee werkdagen na ontvangst ervan naar de buitenlandse autoriteit doorstuurt (art. 9, § 3, 2°). Op grond van artikel 18 van het akkoord zijn deze bepalingen naar analogie van toepassing op de uitgaande verzoeken om inlichtingen op grond van de bilaterale en mutilaterale verdragen. Het is bijgevolg de dienst Internationale betrekkingen van de AAF van de FOD Financiën die het verzoek om inlichtingen uiteindelijk verstuurt naar de buitenlandse bevoegde autoriteit. Voor de eenvoud blijven we in het vervolg van voorliggend onderzoek spreken van de Belgische fiscale administratie.

33. Om de aard van het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie vanuit het standpunt van de verzoekende fiscale administratie te bepalen, moet de hoofdvraag worden beantwoord of het hier een onderzoeksdaad van de fiscale administratie betreft. Het gegeven dat artikel 338 WIB 92 in het wetboek is geplaatst onder hoofdstuk III 'Onderzoek en controle' laat alvast uitschijnen dat het een onderzoeksdaad bij een derde betreft, in dit geval de buitenlandse fiscale administratie. Indien deze vraag positief kan worden beantwoord, zal de fiscale administratie zich moeten houden aan de nationale onderzoekstermijnen in artikel 333 WIB 92. Artikel 333, lid 3 WIB 92 bevat een aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar in geval van inbreuk op de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering genomen besluiten, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, zijnde belastingontduiking (*infra* nr. 154). De onderzoekingen mogen tijdens deze termijn worden verricht op voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige voorafgaand schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoeld tijdperk. De vraag rijst of deze voorafgaande plicht tot notificatie geldt voor de Belgische fiscale administratie indien deze een verzoek om inlichtingen wil versturen naar een buitenlandse fiscale administratie tijdens de aanvullende onderzoekstermijn (afdeling 2). Artikel 322, § 2 WIB 92 bevat een specifieke procedure voor de Belgische fiscale administratie indien deze aan een bank-, wissel-, krediet of spaarinstelling inlichtingen wil opvragen. De vraag rijst of deze procedure van toepassing is indien een verzoek om financiële inlichtingen wordt verstuurd naar een buitenlandse fiscale administratie (afdeling 3).

34. Artikel 338 WIB 92 bevat, net zoals de overige rechtsinstrumenten, twee inhoudelijke vereisten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie (afdeling 4). Paragraaf 1 van het artikel bepaalt dat er een uitwisseling kan plaatsvinden van inlichtingen 'die naar verwachting van belang zijn' voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van alle staten met betrekking tot de inkomstenbelastingen. Het verzoek moet naar verwachting 'fiscaal relevant' zijn. De rechtsinstrumenten maken geen onderscheid in de procedure naargelang het gaat over een geval van belastingontduiking of –ontwijking. De automatische gegevensuitwisseling heeft de invulling van de vereiste van 'fiscaal relevantie' van het verzoek om inlichtingen verder bemoeilijkt. De automatische uitwisseling van 'rulings' op grond van de samenwerkingsrichtlijn wordt als voorbeeld genomen, omdat het nieuwe artikel 8*bis*, 10° van deze richtlijn expliciet verwijst naar de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek. Daarnaast bepaalt artikel 338, § 19 WIB 92 dat de Belgische administratie voorafgaand tracht de *"inlichtingen te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kan aanspreken zonder dat het beoogde resultaat in het gedrang dreigt te komen"*, genaamd de 'vereiste van subsidiariteit'. De administratie moet bijgevolg trachten eerst zelf de gewenste inlichtingen te bekomen vooraleer een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie kan worden verstuurd.

Afdeling 1. De totstandkoming van de mogelijke rechtsgronden

35. Vooraleer we de aard van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek analyseren vanuit het standpunt van de verzoekende Belgische fiscale administratie in de volgende afdeling, wordt in deze afdeling voorafgaand de totstandkoming van de verschillende rechtsinstrumenten besproken waarop de Belgische administratie een beroep kan doen om een verzoek om inlichtingen te versturen naar een buitenlandse fiscale administratie. De beschrijving van deze totstandkoming eindigt per paragaaf in de meest recente versie van het bewuste rechtsinstrument.

§ 1. De Belgische dubbelbelastingverdragen en de TIEAs

A. De eerste pogingen

36. De nood aan een vorm van samenwerking tussen fiscale administraties van staten werd voor het eerst opgemerkt in de overeenkomsten die België heeft afgesloten met Frankrijk op 12 augustus 1843, met Nederland op 24 mei 1845 en met Luxemburg op 11 oktober 1845 met betrekking tot de heffing van de registratie- en successierechten.[96] Ten gevolge van deze overeenkomsten konden de ontvangers der registratie en domeinen van de betrokken staten alle bescheiden en inlichtingen uitwisselen die kunnen bijdragen tot een volledige en correcte inning van de registratie- en successierechten door de betrokken staten. België heeft bijgevolg een voortrekkersrol gespeeld bij het ontstaan van de samenwerking tussen staten, zij het hier nog louter op het vlak van de registratie- en successierechten.

Het Verdragsrecht vormt een echte beperking op de soevereiniteit van staten en wordt in het nationaal rechtsstelsel van een staat beschouwd als een vreemd lichaam: *"Dans cette attaque, les dispositions conventionelles portant sur les impôts, encore qu'elle paraissent inoffensives, font foction d'orties sauvages"*.[97]

37. Op een initiatief inzake de samenwerking tussen de administraties van staten in de inkomstenbelastingen was het wachten tot na WO I, meer bepaald in 1921. In dat jaar nodigde het financieel comité van de 'Volkenbond' een verzameling overheidsexperten uit om samen te reflecteren omtrent de aspecten van dubbele belasting over de landsgrenzen heen.[98] Uit deze denkoefening ontstond in 1923 een commissie van Technische deskundigen die in 1927 een ontwerp publiceerde voor een viertal modelverdragen, waaronder één voor de samenwerking tussen staten.[99] Dit model – '*Draft of a bilateral convention on administrative assistance in matters of taxation'* - dat in 1928 door een vertegenwoordiging van de Volkenbondslidstaten werd overgenomen, bestond

---

[96] Alleen de overeenkomst met Frankrijk, welke werd goedgekeurd door de wet van 20 april 1960 (*BS* 10 juni 1960), heeft de instemming van de Wetgevende Kamers verkregen. http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=424f615b-6720-4015-a45a-a4ef8e6d46b3&disableHighlightning=true#NL_VERTALING (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); R. DEBLAUWE, "IFA 2010 – Onderwerp 2 - De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag", *TFR* 2010, afl. 385, 649.

[97] Citaat A.J. VAN DEN TEMPEL, naar verwezen door L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 22.

[98] B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 19.

[99] *Report on Double Taxation and Tax Evasion*, Document C.216.M.85, april 1927. Teksten integraal raadpleegbaar op http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-3.xml;chunk.id=item-3;toc.id=item-3;database=;collection=;brand=default (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

uit een verdragstekst van acht artikelen en een bijhorende commentaar. Het model voorzag in gegevensuitwisseling tussen de fiscale administraties om de samenwerking tussen staten te concretiseren.

Artikel 1 modelverdrag vermeldde twee vormen van gegevensuitwisseling: op verzoek en automatisch. Een staat kon een andere contracterende staat vragen om informatie over te dragen. Daarnaast verbonden staten er zich toe om op automatische wijze, zonder concreet verzoek van een andere staat, informatie uit te wisselen ten voordele van de belastingheffing van deze andere staat. De automatische gegevensuitwisseling nam in dit modelverdrag een prominente plaats in. Ten gevolge van artikel 2 van het model strekte de automatische gegevensuitwisseling zich uit tot alle in grensoverschrijdende situaties genoten inkomsten uit onroerend goed, hypothecaire vorderingen, ondernemingen, dienstverrichtingen, overdraagbare effecten, nalatenschappen, alsook alle gegevens inzake verleende tegemoetkomingen wegens dubbele belasting. VAN RAAD haalde aan dat de omvang van de beoogde automatische uitwisseling in 1928 wel nog verwerkbaar zou zijn geweest, maar dat de kosten van de vervaardiging en verwerking van de inlichtingen door de snelle toename in de jaren dertig van de druk en complexiteit van de inkomstenbelastingen snel de erdoor behaalde fiscale meeropbrengst zouden overtreffen.[100] De staten hebben dit modelverdrag nauwelijks toegepast. Naast de praktische reden die VAN RAAD aanhaalde, hield een verregaande automatische gegevensuitwisseling op dat moment wellicht een te zware inperking in van de nationale soevereiniteit van de staten.

De aangezochte staat kon wel weigeren de gegevens over te dragen als de inlichtingen niet volgens de wet of de administratieve praktijk van de vragende of de aangezochte staat konden worden verstrekt of wanneer de verstrekking van de gegevens strijdig zou zijn met het beleid van die staat (*infra* nr. 181 e.v.).[101] Door de beperkte toepassing van het originele model werd, na een eerste beperkte wijziging in 1929, in 1943 na jarenlange deliberaties door een

[100] C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 219.

[101] Artikelen 3 en 4 van het modelverdrag van 1928.

deel van het financieel comité, de zogenaamde Mexico-ontwerpen in het leven geroepen, gevolgd in 1946 door de zogenaamde Londen-modellen.[102]

38. Beide ontwerpen bestonden uit drie modellen, waarvan één voor samenwerking tussen fiscale administraties. Het model vermeldde twee vormen van gegevensuitwisseling: op verzoek (art. 2) en automatisch (art. 3). Deze laatste vorm van gegevensuitwisseling had ten opzichte van het model van 1928 evenwel een meer beperkte reikwijdte. De verschillende mogelijkheden waarop de aangezochte staat zich kon baseren om te weigeren de bewuste informatie over te dragen, werden daarentegen wel uitgebreid. Naast het gevaar voor de openbare orde van die staat en de beperkingen in de wetgeving of de administratieve praktijk van beide staten kon de aangezochte staat de overdracht van de informatie weigeren als er een mogelijk risico bestond op een schending van een beroeps-, industrieel of handelsgeheim, alsook in het geval van verzoeken die betrekking hadden op een rijksinwoner van de aangezochte staat (*infra* nr. 201).[103]

39. België heeft nooit een verdrag gesloten volgens de modellen van de Volkenbond en heeft geen afzonderlijk verdrag voor samenwerking tussen staten ondertekend.[104] Het is daarom verwonderlijk dat de verdragen, die België tussen de twee wereldoorlogen met Frankrijk, Luxemburg en Italië heeft gesloten, wel voorzagen in een samenwerking inzake de invordering van de inkomstenbelastingen.[105] Het verdrag afgesloten tussen België en Nederland voorzag aanvullend, zij het nog in beperkte mate, in een grensoverschrijdende gegevensuitwisseling tussen de fiscale administraties van beide staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen.[106]

---

[102] Teksten integraal raadpleegbaar op http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-15.xml;chunk.id=0;toc.id=item-15;database=;collection=;brand=default (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[103] Artikel V van de Mexico- en Londen-modellen.

[104] J.-P. LAGAE m.m.v. I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 294.

[105] Wet 28 december 1931 tot goedkeuring van het Verdrag met Luxemburg van 9 maart 1931, van het Verdrag met Frankrijk van 16 mei 1931 en het Verdrag met Italië van 11 juli 1931, *BS* 17 januari 1931.

[106] Artikel 12, § 1 Wet 2 juni 1934 tot goedkeuring van het Verdrag van 20 februari 1933 met Nederland, *BS* 26-27 augustus 1935.

40. De niet aflatende inspanningen van de financiële commissie van de Verenigde Naties - opgericht in 1946 - en het financieel comité van de toenmalige 'Organisatie voor Europese Economische Samenwerking'[107] - opgericht in 1947 - hebben uiteindelijk geleid tot de unformisering van beide modellen in het OESO-modelverdrag ter vermijding van de dubbele belasting inzake inkomsten en vermogen (hierna OESO-modelverdrag) van 1963. Artikel 26 van het OESO- Modelverdrag heeft betrekking op de samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen en zal hierna verder worden besproken.

B. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1963

41. Het OESO-modelverdrag van 1963 heeft model gestaan voor de afsluiting van de dubbelbelastingverdragen door België in de daarop volgende jaren, met uitzondering van deze met Frankrijk en China.[108] Het primair doel van deze dubbelbelastingverdragen was een verdeling te bekomen tussen de twee verdragsstaten omtrent de uitoefening van de nationale heffingsregels op de verschillende soorten inkomsten en bestanddelen van het vermogen en zo dubbele belasting te vermijden.[109] Daarnaast bevatten deze verdragen in de regel 'administratieve regelingen'. In de meeste gevallen heeft zo een regeling betrekking op de implementering van het verdrag - zoals de procedure voor het onderling overleg in het geval van moeilijkheden bij de toepassing van het verdrag[110] - en de regeling voor de samenwerking tussen fiscale administraties van staten.

42. Hoewel een dubbelbelastingverdrag perfect kan functioneren zonder een bepaling voor samenwerking tussen de fiscale administraties van staten, zal de toepassing van het verdrag en eventueel de nationale wetgeving in de praktijk

---

[107] Deze Europese organisatie werd in 1961 hervormd naar de huidige "Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling' (hierna OESO), waarvan ook niet-Europese staten lid konden worden.

[108] L. DE BROE m.m.v. H. VAN DEN KEYBUS, "Internationale administratieve en gerechtelijke bijtand in fiscaal-strafrechtelijke procedures inzake inkomstenbelasting" in G. JOSEPH, L. HINNEKENS, J. MALHERBE en J. VAN HOORN (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal *belastingrecht?*, Antwerpen, Kluwer, 1993, 645.

[109] C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 219.

[110] Artikel 25 OESO-modelverdrag.

effectiever verlopen met dergelijke bepaling.[111] Artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 voorzag slechts in één vorm van samenwerking tussen staten, namelijk gegevensuitwisseling tussen de fiscale administraties. Artikel 26 vermeldde verder niets over de wijze waarop de informatie wordt uitgewisseld. Volgens de Commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 werd de wederzijdse samenwerking verder beperkt tot de procedure van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie.[112] De OESO nam bijgevolg een stap terug ten opzichte van de twee modellen van de Volkenbond door niets te bepalen omtrent de automatische gegevensuitwisseling tussen staten. Dit moet evenwel worden genuanceerd. Niets verhinderde een staat namelijk ruimere samenwerking op te nemen in de verschillende dubbelbelastingverdragen die deze afsloot met andere staten.[113] Deze visie getuigde van een groot 'respect' voor de nationale soevereiniteit van de staten. In het geval van gegevensuitwisseling op verzoek houdt een staat meer toezicht op het feit of de gevraagde informatie door een andere staat wel een inbreuk rechtvaardigt op zijn soevereiniteit. De inhoud van artikel 26 OESO-modelverdrag werd overgenomen in alle door België afgesloten dubbelbelastingverdragen.[114]

43. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 bestond uit twee paragrafen. De eerste paragraaf bevatte de procedure van de gegevensuitwisseling zelf. De draagwijdte van de uitwisseling was beperkt tot de personen vermeld in artikel 1 OESO-modelverdrag. Dit hield in dat de bevoegde autoriteiten van de staten enkel informatie konden uitwisselen die betrekking heeft op de entiteiten die inwoner zijn van een van de twee contracterende staten. Onder bevoegde autoriteit werd vroeger standaard de minister van Financiën of de aangewezen gemachtigde vertegenwoordiger verstaan, of de autoriteit die volgens de

---

[111] C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 219.

[112] Hoofdstuk II, randnummer 7 commentaar OESO-modelverdrag 1963. Organisation for Economic Co-operation and Development, *1963 and 1977 OECD model income tax treaties and commentaries*, Deventer, Kluwer, 1987, 314.

[113] Zie in gelijkaardige zin P. VANDERHEYDEN, "Controle in internationaal verband – De dubbelbelastingverdragen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Gentse geschriften: de fiscale controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, 265.

[114] Normaal wordt de regeling voor de samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor de vestiging van inkomstenbelastingen ook opgenomen in artikel 26 van de dubbelbelastingverdragen. Uitzonderlijk wordt hier van afgeweken, zie I. BEHAEGHE, "Internationale administratieve samenwerking: de uitwisseling van inlichtingen, de invorderingsbijstand en de procedure voor onderling overleg" in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal praktijkboek '93- '94 – Internationaal*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 155.

Belgische wetgeving bevoegd is.[115] Artikel 26 voorzag slechts in de mogelijkheid om informatie uit te wisselen die betrekking heeft op de belastingen die worden vermeld in artikel 2 OESO-modelverdrag. Dat waren de inkomstenbelastingen, de belastingen op het kapitaal en onderdelen van het inkomen of het kapitaal, zoals de winsten op de overdracht van onroerende goederen, salarissen en de vermogensaanwas.[116] Het was verder verplicht voor staten om bij het afsluiten van de verdragen expliciet de geviseerde belastingen aan te duiden.[117]

Het tweede lid van de eerste paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 legde een zeer strikte geheimhoudingsplicht op aan de inlichtingenontvangende staat: *"Elke aldus verkregen inlichting moet geheim worden gehouden en mag slechts ter kennis worden gebracht van personen of autoriteiten die belast zijn met de vestiging of de invordering van de in deze overeenkomst bedoelde belastingen"*. Er was dus sprake van een absolute geheimhoudingsplicht, zonder verwijzing naar de nationale wetgeving van één van de beide staten (*infra* nr. 220). De geheimhoudingsverplichting was wellicht opgelegd om de aantasting van de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat te compenseren. Op die manier had die staat namelijk meer kans dat de door hem verstrekte gegevens in absolute vertrouwelijkheid werden behandeld.

De tweede paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 had de weigeringsgronden van de Mexico- en Londen-modellen van de Volkenbond overgenomen (*supra* nr. 38).

44. In het algemeen zijn er twee mogelijkheden met betrekking tot het doel van gegevensuitwisseling op verzoek: groot en klein inlichtingenverkeer.[118] Klein inlichtingenverkeer voorziet louter in samenwerking om de uitvoering van het dubbelbelastingverdrag te verzekeren. In dat geval kan er in het geval dat een belastingplichtige niet de voordelen van het verdrag inroept om dubbele belasting te vermijden geen gegevensuitwisseling plaatsvinden tussen de

---

[115] Com. Ov., nr. 3/41. Voor de bevoegde autoriteit vandaag, zie randnummer 32.

[116] Deze beperking wordt opgeheven in het OESO-modelverdrag van 2000. Omdat deze versie van het OESO-modelverdrag verder geen invloed heeft op de samenwerking tussen staten bespreken we deze verder niet afzonderlijk. Sinds 2000 vermeldt de eerste paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag expliciet dat de inhoud van die bepaling niet wordt beperkt door artikel 2 van het OESO-modelverdrag.

[117] I. BEHAEGHE, "Internationale administratieve samenwerking: de uitwisseling van inlichtingen, de invorderingsbijstand en de procedure voor onderling overleg" in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal praktijkboek '93- '94 – Internationaal*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 169.

[118] R. SEER en I. GABERT, "European and international tax cooperation: legal basis, practice, burden of proof, legal protection and requirements", *Bulletin for international taxation* 2011, afl. 2, 90.

staten.[119] Het criterium voor de wederzijdse gegevensuitwisseling onder het klein inlichtingenverkeer is dus of de fiscale verplichting van de belastingplichtige anders zou worden geëvalueerd onder het verdrag, dan als het verdrag niet van toepassing zou zijn.[120] Deze regel sluit echter niet volledig het belang van de nationale wetgeving uit. Zo kan een staat de nationale wetgeving aanhalen om gegevensuitwisseling te bekomen op voorwaarde dat het verzoek om inlichtingen past binnen het toepassingsgebied van het verdrag. Volgens DE BROE kunnen de inlichtingen die nodig zijn voor de toepassing van het dubbelbelastingverdrag hoofdzakelijk in drie categorieën worden ingedeeld:

- inlichtingen die nodig zijn om de toepassingsvoorwaarden van het verdrag vast te stellen;
- inlichtingen over de hoogte van de geheven bronbelasting waarvoor een belastingkrediet moet worden gegeven;
- inlichtingen over de hoogte van de vaste inrichtingswinst of de winst uit onroerend goed die vrijgesteld moet worden.[121]

We spreken over groot inlichtingenverkeer als een dubbelbelastingverdrag voorziet dat de inlichtingen worden uitgewisseld voor de uitvoering van het verdrag of de nationale wetgeving van de contracterende staten.[122] In dat geval hoeft het verzoek om inlichtingen niet langer te passen binnen de werking van het dubbelbelastingverdrag, maar kan het slechts de naleving van de nationale wetgeving tot doel hebben.

45. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 vermeldde dat gegevensuitwisseling plaatsvindt om "*uitvoering te geven aan de bepalingen van deze overeenkomst <u>en</u> aan die van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten (…)*". De tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 leek cumulatieve vereisten voorop te stellen. De vraag rees wat de toegevoegde waarde was van de aanvullende zinsnede. Als de twee vereisten samen werden genomen, moest de nationale wetgeving nog steeds onder het dubbelbelastingverdrag vallen,

---

[119] X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 18-19.
[120] E. NIJKEUTER, "Exchange of information and the free movement of capital between member states and third countries", *EC Tax review* 2011, afl. 5, 237.
[121] L. DE BROE, "Internationale vestigingsbijstand tussen België, de E.E.G.-lidstaten, Zwitserland en de V.S.A. op het vlak van de inkomstenbelasting en de B.T.W", *TRV* 1990, 83.
[122] Com. Ov., nr. 26/11.

waardoor het een toepassing betrof van het klein inlichtingenverkeer. De commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag somde enkele gevallen op waarin de gegevensuitwisseling was gerechtvaardigd.[123] Een concreet voorbeeld betrof de uitwisseling tussen staten om de uitbetaling van royalty's correct te kunnen belasten wanneer de ontvanger en de uitbetalende instantie in andere staten zijn gevestigd, meer bepaald een toepassing van het dubbelbelastingverdrag. De wederzijdse samenwerking was volgens de commentaar in het geval van belastingontduiking in de 'meeste' gevallen toegestaan, wanneer voor de bestrijding hiervan buitenlandse informatie noodzakelijk werd geacht.[124] In welke concrete gevallen dit dan niet het geval zou zijn, werd niet verder door de commentaar toegelicht. Dit gaf de staten een grote appreciatievrijheid. Niettegenstaande de gegevensuitwisseling gebeurde met het oog op de toepassing van de nationale wetgeving, moest een staat nooit de gevraagde gegevens overdragen wanneer de nationale belasting van de verzoekende staat niet was opgenomen in of in overeenstemming was met het OESO-modelverdrag. De commentaar gaf als concreet voorbeeld het verzoek om inlichtingen van een staat in het geval van een vermogensbelasting die niet overeenkwam met het dubbelbelastingverdrag.[125] De vage tekst van artikel 26 zorgde echter voor interpretatieproblemen, waardoor de samenwerking in de verschillende afgesloten dubbelbelastingverdragen een verschil in draagwijdte bleek te bevatten. Vanuit verschillende staten kwam dan ook al snel de vraag om de tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag te herzien.

C. Artikel 26 OESO-modelverdrag 1977

46. De OESO wenste met de (tekstuele) wijziging van artikel 26 in het OESO-modelverdrag van 1977 tegemoet te komen aan de vraag vanuit de staten om de inhoud ervan te verduidelijken. De wijze waarop de gegevensuitwisseling moest gebeuren, stond nog altijd niet expliciet omschreven

---

[123] Hoofdstuk II, randnummer 4 commentaar OESO-modelverdrag 1963. Organisation for Economic Co-operation and Development, *1963 and 1977 OECD model income tax treaties and commentaries*, Deventer, Kluwer, 1987, 314.

[124] Hoofdstuk II, randnummer 6 commentaar OESO-modelverdrag 1963. Organisation for Economic Co-operation and Development, *1963 and 1977 OECD model income tax treaties and commentaries*, Deventer, Kluwer, 1987, 314.

[125] Hoofdstuk II, randnummer 5 commentaar OESO-modelverdrag 1963. Organisation for Economic Co-operation and Development, *1963 and 1977 OECD model income tax treaties and commentaries*, Deventer, Kluwer, 1987, 314.

in de tekst van artikel 26. In tegenstelling tot de versie van 1963, waar de uitwisseling in de commentaar werd beperkt tot op verzoek, voorzag de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 nu wel in de spontane en automatische gegevensuitwisseling.[126] Een concrete procedure voor deze twee vormen van gegevensuitwisseling stond niet beschreven in de commentaar. De vraag rees of onder een dubbelbelastingverdrag, dat was gebaseerd op artikel 26 OESO-modelverdrag 1963, spontane of automatische gegevensuitwisseling mogelijk was. De *Finanzgericht Düsseldorf* heeft zich op 20 april 1982 uitgesproken over deze problematiek.[127] De Duitse belastingplichtige *in casu* had een economische activiteit in België. Van 1976 tot 1978 had hij voor 350.000 Duitse Mark aan commissies betaald aan zijn Belgische agent. De Duitse fiscale administratie stond aan de belastingplichtige toe om deze betalingen af te trekken als aftrekbare beroepskost. Vervolgens deelde de Duitse fiscale administratie aan de Duitse belastingplichtige mee dat ze spontaan de informatie met betrekking tot de door hem betaalde commissies aan de Belgische agent zou overdragen aan de Belgische fiscale administratie. De Duitse belastingplichtige tekende tegen dit voornemen beroep aan bij de rechtbank te Düsseldorf. De rechtbank oordeelde dat onder het Belgisch-Duitse dubbelbelastingverdrag wel degelijk spontane gegevensuitwisseling mogelijk was, ondanks het feit dat dit verdrag op artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 was gebaseerd waar dergelijke gegevensuitwisseling in geen geval mogelijk was. De Duitse fiscale administratie mocht op basis van het dubbelbelastingverdrag overgaan tot het spontaan overdragen van informatie aan de Belgische fiscale administratie. De rechtbank bevestigde hiermee de visie dat de commentaar van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 de samenwerking tussen staten beperkte tot het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie, maar dat niets de staten verhinderde om andere vormen van samenwerking in hun onderlinge dubbelbelastingverdragen op te nemen. De automatisch of spontane gegevensuitwisseling moest in dat geval wel expliciet in het verdrag worden vermeld, aangezien de staten niet konden terugvallen op het modelverdrag of de bijhorende commentaar.

---

[126] Com. OESO-modelverdrag 1977, art. 26, nr. 9.

[127] Dui: Finanzgericht Düsseldorf 20 april 1982, *European taxation* 1983, 364-365, noot; J. KILLIUS, "Exchange of information amongst EC Member states", *European taxation* 1988, 268.

47. De grootste onduidelijkheid omtrent artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 had betrekking op de zinsnede *"uitvoering geven aan de bepalingen van deze Overeenkomst en van de nationale wetgeving van de Overeenkomstsluitende staten"*. De versie van 1977 had deze zinsnede aangepast als volgt: *"(…) Overeenkomst of van de nationale wetgeving (…)"*. De vraag was bijgevolg of in de tekst van 1963 cumulatieve vereisten werden gesteld (*supra* nr. 44), terwijl bij het model van 1977 sprake zou zijn geweest van twee afzonderlijke mogelijkheden. Deze subtiele, maar belangrijke, wijziging voor de interpretatie van het OESO-modelverdrag is uitgebreid onderzocht geweest door VAN RAAD.[128] Volgens hem was de formulering van artikel 26 van 1963 'wat ongelukkig' en waren toen al twee afzonderlijke mogelijkheden bedoeld. Hij verwees hiervoor naar de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1977:
"Experience in recent years has shown that the text of the Article in the 1963 Draft Convention left room for differing interpretations. Therefore it was felt desirable to clarify its meaning by a change in the wording of the Article and its Commentary without altering its effects. (…) the main purpose of the changes made has been to remove grounds for divergent interpretations".[129]

De verschillen tussen de teksten van artikel 26 in de modellen van 1963 en 1977 waren niet materieel. De wijzingen kwamen enkel tegemoet aan de vraag van de staten om de onduidelijkheden weg te werken, zodat er geen ruimte was voor afwijkende interpretaties. De OESO bevestigde m.a.w. dat het een taalkundige slordigheid betrof die door de versie van 1977 was rechtgezet. Staten hadden dus steeds de mogelijkheid om onder artikel 26 OESO-modelverdrag op verzoek gegevens uit te wisselen die slechts nuttig zijn voor de toepassing van de nationale wetgeving.

48. Het personeel toepassingsgebied van artikel 26 OESO-modelverdrag werd in de versie van 1977 uitgebreid. De eerste paragraaf werd aangevuld met de zinsnede *'de uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door artikel 1'*. Artikel 1 OESO-modelverdrag stelde dat het verdrag enkel van toepassing was op personen die verblijfhouders zijn van een verdragsluitende staat. Vanaf de versie van 1977 konden staten informatie uitwisselen aangaande niet-inwoners.

---

[128] C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 222.
[129] C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 222.

De vraag rees hier ook of de toevoeging van deze zinsnede een louter interpretatief karakter had en de staten reeds onder het OESO-modelverdrag van 1963 informatie konden uitwisselen aangaande niet-inwoners. Dit was niet het geval. We maken het onderscheid tussen gegevensuitwisseling ten behoeve van het verdrag en gegevensuitwisseling ten behoeve van de nationale wetgeving. Gegevensuitwisseling ten behoeve van het verdrag is automatisch al beperkt tot verblijfhouders, ingevolge artikel 1. Het toepassen van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 op niet-inwoners voor de toepassing van de nationale wetgeving levert een directe strijd op met artikel 1 en bijgevolg met het OESO-modelverdrag zelf.[130] De zinsnede was opgenomen in de tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 om te vermijden dat een strijdigheid ontstond met het Modelverdrag. Gegevensuitwisseling aangaande niet-inwoners was bijgevolg niet mogelijk onder de versie van 1963.

49. Tenslotte werd in de versie van 1977 de geheimhoudingsplicht van de staat met betrekking tot de verkregen gegevens gerelativeerd. Terwijl het verdrag van 1963 nog in een absolute geheimhoudingsplicht voorzag, moest een staat volgens de versie van 1977 de verkregen gegevens op dezelfde wijze geheimhouden als de verkregen inlichtingen onder de nationale wetgeving. Artikel 26 van het OESO-modelverdrag 1977 voorzag daarnaast expliciet in een mogelijkheid voor een staat om de verkregen gegevens mede te delen aan rechterlijke en beroepsinstanties, als aan de overheden die zijn betrokken bij de vervolging van fiscale misdrijven (*infra* nr. 226).

D. Druk vanuit de OESO en de Verenigde Staten: de Belgische U-bocht

50. België stond in het verleden terughoudend tegenover de samenwerking tussen staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. In de periode van 1977 tot 1980 deed de Belgische fiscale administratie 133 verzoeken om inlichtingen en spontane uitwisselingen aan een andere staat en werd ze zelf 123 keren gecontacteerd om informatie over te dragen. Voor de periode van 1

[130] Zie in gelijkaardige zin, C. VAN RAAD, "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 223.

juli 1985 tot 30 juni 1988 bedroegen deze cijfers 376 en 106.[131] De administratie bevestigde de stugge houding van de lokale taxatiediensten in een circulaire van 1996.[132] De circulaire was bedoeld om de internationale samenwerking nieuw leven in te blazen. Het Hoofdbestuur had – naar eigen zeggen – vastgesteld dat ondanks het stijgend aantal internationale transacties de taxatiediensten *"uiterst zelden een beroep doen op de bijstand van de belastingadministraties van andere staten om inlichtingen te verkrijgen die nuttig zijn bij het onderzoek van de aangifte"*. [133] Uit de cijfers voor de periode van 2002 tot 2006 blijkt echter dat de Belgische administratie nog steeds slechts in beperkte mate inlichtingen verzocht aan, of werd aangezocht door, een buitenlandse fiscale administratie.[134] De spontane en automatische gegevensuitwisseling viel minimaal te noemen, al kon door de toepassing van de Spaarrichtlijn (*infra* nr. 119) een duidelijke toename van automatisch verstuurde informatie door andere staten aan België worden opgemerkt.

België stond op het internationale toneel niet alleen met zijn terughoudende opstelling. De OESO laakte de stugge houding van de staten in het rapport *'Towards global tax co-operation'* van 2000.[135] Het rapport benadrukte het belang van gegevensuitwisseling om de samenwerking tussen staten nieuw leven in te blazen. De OESO maakte een onderscheid tussen *'uncooperative tax havens'* en *'co-operative jurisdictions'*. Om tot de laatste categorie van staten te kunnen behoren, moest een staat voldoen aan hoge standaarden inzake *"transparancy, openness and exchange of information"*.[136] Hoewel het feit dat een staat geen of nauwelijks belastingen oplegt en het bezitten van voorkeursregimes nog steeds een belangrijke rol speelde voor de kwalificatie als

---

[131] *Vr. en Antw.* Kamer 1989-90, 31 maart 1989, nr. 60 (Vr. nr. 235 F. WILLOCKX), 4787-4788.

[132] Ci.R9. Div. 460.792, 27 november 1996.

[133] Ci.R9. Div. 460.792, 27 november 1996.

[134] De officiële cijfers staan niet langer online, maar werden gekopieerd in het Belgisch rapport van DE TROYER en MAUS voor EATLP 2009. I. DE TROYER en M. MAUS, "Belgium" in R. SEER en I. GABERT (eds.), *Mutual assistance and information exchange. EATLP 2009 Congress Santiago de Compostela*, Amsterdam, IBFD, 2009, 205-210.

[135] OESO, *Towards global tax co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and recommendations by the Committee on fiscal affairs. Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, Parijs, OESO, 2000, 30 p.

[136] OESO, *Towards global tax co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and recommendations by the Committee on fiscal affairs. Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, Parijs, OESO, 2000, 11, nr. 9.

belastingparadijs[137] werd meer de nadruk gelegd op transparantie en samenwerking als doorslaggevende factoren.

51. De stugge houding van de Belgische staat om met andere staten financiële informatie uit te wisselen, kwam voor het eerst zwaar onder druk door de Verenigde Staten. De Verenigde Staten hadden na de eeuwwisseling van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties een prioriteit gemaakt. Deze focus werd treffend verwoord door ANGUS, *International tax counsel of the U.S. treasury department*, op 25 februari 2001 voor de Senaat: *"Tax treaties include provisions related to tax administration. A key element of U.S. tax treaties is the provision addressing the exchange of information between the tax authorities. (…) Because access to information from other countries is critically important to the full and fair enforcement of the U.S. tax laws, information exchange is a priority for the United States in its tax treaty program. If a country has bank secrecy rules that would operate to prevent or seriously inhibit the appropriate exchange of information under a tax treaty, we will not conclude a treaty with that country. In fact, information exchange is a matter we raise with the other country before commencement of formal negotiations because it is one of a very few matters that we consider non-negotiable"*.[138]

De Verenigde Staten sluiten sindsdien geen dubbelbelastingverdragen meer af met andere staten, zolang deze staten hun nationaal bankgeheim een effectieve uitwisseling van informatie tussen de fiscale administraties verhindert. België heeft de gevolgen van deze strenge politiek aan den lijve mogen ondervinden bij de onderhandelingen over de herziening van het dubbelbelastingverdrag. Artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag van 27 november 2006 tussen België en de Verenigde Staten voorziet in een uitgebreide gegevensuitwisseling tussen de fiscale administraties van beide staten. Paragraaf 5 van het artikel bepaalt dat het de Belgische staat niet is toegestaan om gegevensuitwisseling *"te weigeren omdat de inlichtingen in het bezit zijn van een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die werkzaam is in de*

---

[137] OESO, *Towards global tax co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and recommendations by the Committee on fiscal affairs. Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, Parijs, OESO, 2000, nrs. 7 en 10.

[138] Dit citaat wordt opgetekend door SPENCER. D. SPENCER, "Tax information exchange and bank secrecy (part 1)", *Journal of international taxation* 2005, afl. 2, 20-21.

hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een zaakwaarnemer of omdat de inlichtingen betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon". Het nationaal bankgeheim wordt opgeheven als de Amerikaanse fiscale administratie om financiële inlichtingen verzoekt.[139] Volgens de administratie had België, na het afsluiten van het dubbelbelastingverdrag, in januari 2007 aan de OESO, aan de Europese Unie en de VN medegedeeld dat het bereid was om individueel met andere staten te onderhandelen over gelijkaardige verdragsbepalingen aan deze die met de Verenigde Staten zijn overeengekomen.[140]

52. De positieve ingesteldheid van de fiscale administratie vertaalde zich in de praktijk echter niet in afgesloten akkoorden door België met andere staten voor de bevordering van de samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. De OESO zat echter, in samenwerking met de G20, ondertussen niet stil.[141] Op 2 april 2009 publiceerde de OESO een lijst met staten die de internationaal aanvaarde fiscale standaard effectief toepasten in hun grensoverschrijdende betrekkingen met andere staten.[142] Deze standaard volgde uit de *'Tax information exchange agreement'* (hierna TIEA-model).[143] België kon echter alleen het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten aan de OESO voorleggen, waardoor de OESO België op de grijze lijst plaatste met staten die zich hadden verbonden tot de internationale

---

[139] De toenmalige strijdigheid met het nationaal bankgeheim in artikel 318 WIB 92 is opgelost door in de instemmingswet te bepalen dat als de Verenigde Staten om financiële informatie verzoekt, artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag voorang heeft op de nationale regel vervat in artikel 318 WIB 92. De Belgische fiscale administratie kan zelf geen gebruik maken van de financiële informatie die ze heeft verzameld ten voordele van de Amerikaanse administratie. In afwijking van artikel 318 WIB 92 kan de Belgische fiscale administratie wel gebruik maken van financiële inlichtingen die de Amerikaanse fiscale administratie heeft verzameld buiten het Belgische territorium. Zie artikelen 5 en 6 wet 3 juni 2007 houdende instemming met de Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van een belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 27 november 2006, *BS* 9 januari 2008.

[140] A. GEENS en C. VAN ANTWERPEN, "België en de internationale strijd tegen het bankgeheim in fiscale aangelegenheden: een overzicht van recente ontwikkelingen", *Documentatieblad FOD Financiën* 2013, afl. 1, 92.

[141] F. CANNAS, "The historical development of the exchange of information for tax purposes" in O-C. GÜNTHER en N. TÜCHLER (eds.), *Exchange of information for tax purposes*, Wenen, Linde, 2013, 28.

[142] OESO, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, 2 april 2009, https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[143] OESO, *Agreement on exchange of information in tax matters*, Parijs, OESO, 2002; J. BARNARD, "Former tax havens prepared to lift bank secrecy", *Bulletin for international taxation* 2003, 9.

standaard, maar deze nog niet toepasten in hun praktijk.[144] Het belang van het rapport werd benadrukt in de G20-vergadering in Londen op dezelfde datum: *"We agree to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD has today published a list of countries assessed by the Global Forum against the international standard for exchange of tax information"*.[145] Het bankgeheim mocht geen belemmering meer vormen voor de gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties voor de vaststelling van de inkomstenbelastingen.

België kreeg een 'bijzondere' vermelding in het rapport van de OESO.[146] Om de internationale standaard van de OESO in de praktijk na te leven, had België 48 staten aangeschreven om een protocol bij de dubbelbelastingverdragen af te sluiten die de bepaling voor de gegevensuitwisseling stroomlijnde met artikel 26 OESO-modelverdrag 2005. Daarnaast wenste België met de niet OESO-lidstaten akkoorden af te sluiten die voldeden aan de internationaal aanvaarde fiscale standaard, de zogenaamde 'TIEAs'.

E. De Belgische aanvaarding van de internationale standaard

53. Sinds 2001 mochten vertegenwoordigers van staten die geen lid waren van de OESO deelnemen aan de werkzaamheden voor de ontwikkeling van de fiscale samenwerking tussen staten in de schoot van deze organisatie. Dit gebeurde in het raam van het in dat jaar opgerichte 'Mondiaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen' (hierna 'Mondiaal Forum').[147] Het Mondiaal Forum had in 2002 de internationaal aanvaarde standaard voor de grensoverschrijdende fiscale gegevensuitwisseling uitgewerkt in het TIEA-model. Volgens het Mondiaal Forum vereiste de standaard *"(…) exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic*

---

[144] België bevindt zich op dat moment in het gezelschap van andere terughoudende Europese staten zoals Luxemburg, Oostenrijk en Zwitserland.

[145] G20, *London summit – leaders' statement*, 2 april 2009, nr. 15, https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[146] OESO, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, 2 april 2009, noot 5, https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); D. COVELIERS, H. VERSTRAETE en L. DE MAEYER, *Bankgeheim en privacy*, Mechelen, Kluwer, 2014, 17.

[147] GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND ECXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, *Tax transparency 2011: report on progress*, Parijs, OESO, 2011, 10.

tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes (…)".[148]

54. Gelet op de aanwezigheid van de niet-OESO staten binnen het Mondiaal Forum bood het afsluiten van een TIEA met deze staten de mogelijkheid om via het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie een overzicht te bekomen van de financiële situatie van zijn rijksinwoners in één van deze staten.[149] België heeft 20 TIEAs afgesloten, waarvan er reeds twaalf in werking zijn getreden.[150] Door het afsluiten van de TIEAs had België de grijze lijst van de OESO verlaten. We nemen de TIEA met Liechtenstein als voorbeeld om de draagwijdte van het rechtsinstrument aan te tonen.[151]

55. Artikel 5.1. van de TIEA met Liechtenstein bepaalt dat de aangezochte staat inlichtingen uitwisselt ongeacht of deze de inlichtingen zelf nodig heeft voor zijn eigen belastingdoeleinden. Dit uitgangspunt werd voor het eerst aangehaald in het rapport van de OESO van 2000 aangaande '*Improving access to bank information for tax purposes*'.[152] De OESO deed in dit rapport diverse aanbevelingen om de toegang tot inlichtingen gehouden door financiële instellingen voor fiscale doeleinden te vereenvoudigen.[153] De OESO verbond de noodzaak voor eigen belastingdoeleinden aan de praktijk in vele staten om het

---

[148] OESO, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, 2 april 2009, noot 1, https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[149] M. STEWART, "Transnational tax information exchange networks: step towards a globalized, legitimate tax administration", *World tax journal* 2012, 161; A. SAWYER, "The OECD's tax information exchange agreements: an example of (in)effective global governance?", *Journal of applied law and policy* 2011, 41-54; J.J. DE VRIES, "De OESO TIEA- en JAHGA-normen voor 'effectieve uitwisseling van betrouwbare informatie'; een 'effectieve' oplossing bij preventief toezicht op gestelde belastingregels?", *MBB* 2011, 403-418; L. NEVE, "Tax information exchange agreements (deel II)", *MBB* 2011, afl. 1, 27-45; L. NEVE, "Tax information exchange agreements (deel I)", *MBB* 2010, afl. 12, 440-454.

[150] Voor een overzicht van de afgesloten TIEAs verwijzen we naar de website van de FOD Financiën, http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/browseCategory.do?method=browse&params.selectedCategoryId=13540 (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[151] Wet 28 december 2014 houdende instemming met het Akkoord tussen het Koninkrijk België en het Vorstendom Liechtenstein inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te Brussel op 10 november 2009, *BS* 4 december 2014; Akkoord 10 november 2009 tussen het Koninkrijk België en het Vorstendom Liechtenstein inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te Brussel.

[152] OESO, *Improving access to bank information for tax purposes*, Parijs, OESO, 2000, 14, nr. 21, b).

[153] OESO, *Improving access to bank information for tax purposes*, Parijs, OESO, 2000, 3.

nationaal bankgeheim in te roepen om het verzoek om inlichtingen van de andere staat naast zich neer te leggen.
De TIEA met Liechtenstein bevat geen commentaar op de verdragsbepalingen. In de commentaar bij het origineel TIEA-model van het Mondiaal Forum lezen we daarentegen wel het volgende: *"This rule is needed because a tax interest requirement might defeat effective exchange of information, for instance, in cases where the requested Party does not impose an income tax or the request relates to an entity not subject to taxation within the requested Party"* (Commentaar art. 5, § 2, nr. 43). Het Mondiaal Forum viseerde met de invoering van deze bepaling de niet-OESO lidstaten. Deze staten kunnen de uitwisseling van informatie niet weigeren louter omdat ze zelf geen belasting heffen op deze inkomsten (behaald door een categorie van entiteiten). De invoering van deze bepaling was noodzakelijk opdat de akkoorden met dergelijke niet-OESO lidstaten in de praktijk toepassing kunnen vinden.

56. Artikel 5.4. van de TIEA tussen België en Liechtenstein heft het nationaal bankgeheim op in grensoverschrijdende situaties: *"Niettegenstaande elke andersluidende bepaling in haar nationale wetgeving (…), zorgt elke Partij ervoor dat haar bevoegde autoriteiten de bevoegdheid hebben om volgende inlichtingen op verzoek te verkrijgen en te verstrekken:*

a) inlichtingen die in het bezit zijn van banken, andere financiële instellingen en personen, daaronder begrepen gevolmachtigden en beheerders, die werkzaam zijn in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een vertrouwenspersoon;".

Het feit dat de gegevens zich in handen van een bank of een andere financiële instelling bevinden, is geen gegronde reden voor de aangezochte staat om te weigeren de gevraagde gegevens over te dragen aan de verzoekende staat. Een nationale bepaling die dergelijke informatieverstrekking aan een andere staat zou verhinderen, moet opzij worden geschoven. Onder informatie gehouden door banken verstaan we informatie aangaande de rekeningen zelf, financiële en transactionele informatie en informatie over de identiteit of de rechtsvorm van de rekeninghouder(s) en deelnemers aan de financiële transacties (Commentaar art. 5, § 2, nr. 48). Een staat kan via het afsluiten van een TIEA op verzoek

inzicht verkrijgen in de financiële tegoeden van zijn rijksinwoners in de andere staat.

57. Bij de herziening van artikel 26 OESO-modelverdrag in 2005 heeft de OESO de twee inperkingen van de soevereiniteit van de aangezochte staat in het TIEA-model overgenomen in de vierde en vijfde paragraaf van het artikel. De Commentaar bij de vierde paragraaf stelt dat dit de expliciete bevestiging inhield van de reeds bestaande praktijk in verschillende staten. Als staten inlichtingen moeten verzamelen ten behoeve van een andere staat maken ze hierbij gebruik van hun nationale onderzoeksbevoegdheden voor de vaststelling van de inkomstenbelastingen, zelfs als ze de informatie niet nodig hebben voor de eigen belastingheffing (Commentaar art. 26, § 4, nr. 19.6). Waar de klemtoon bij het TIEA-model eerder ligt op het niet-heffen van belastingen in niet-OESO lidstaten vereist artikel 26, § 4 OESO-modelverdrag dat de aangezochte staat zijn pallet aan nationale onderzoeksbevoegdheden in de inkomstenbelastingen aanwendt louter ten behoeve van de belastingheffing van een andere staat.
De vijfde paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag 2005 werd ingevoerd om te vermijden dat staten het nationaal bankgeheim inroepen als weigeringsgrond om te verhinderen dat informatie in het bezit van banken of andere financiële instellingen moet worden uitgewisseld (Commentaar art. 26, § 5, nr. 19.10). De vijfde paragraaf was opnieuw een expliciete bevestiging van de reeds bestaande praktijk in de verschillende lidstaten. Een staat kan zijn contracterende partner bijgevolg vragen om financiële inlichtingen in het bezit van een bank gelegen op het territorium van deze staat, zonder dat deze laatste de gegevensoverdracht kan weigeren op grond van het nationaal bankgeheim.
België had voorbehoud aangetekend bij de vijfde paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag (Commentaar art. 26, nr. 25). Onder druk van de OESO heeft België echter zijn voorbehoud in 2009 laten varen (*supra* nr. 52). Ten gevolge hiervan heeft België aanvullende protocollen bij zijn dubbelbelastingverdragen

afgesloten[154] waarin de vierde en de vijfde paragraaf van artikel 26 OESO-modelverdrag letterlijk worden overgenomen.[155]

58. De afgesloten TIEAs en de protocollen bij de dubbelbelastingverdragen vereisen dat de Belgische fiscale administratie al haar toegekende nationale onderzoeksbevoegdheden in de inkomstenbelastingen aanwendt om de bewuste inlichtingen te verzamelen ten behoeve van de verzoekende staat, zelfs als ze deze niet zelf nodig heeft voor de eigen belastingheffing. Daarnaast kan ze het nationaal bankgeheim niet langer inroepen om te weigeren informatie in het bezit van een bank over te dragen aan een contracterende partij (*infra* nr. 187 e.v.). De weigeringsgronden, die de aangezochte administratie kan inroepen bij het ontvangen van het verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, vormen een van de laatste bakens ter bescherming van de aangezochte staat zijn soevereiniteit (*infra* nr. 180).

F. De beperkte kritiek van het Mondiaal Forum

59. Ondanks de inspanningen van de Belgische wetgever kreeg België kritiek van het Mondiaal Forum tijdens de eerste fase van het *'Peer review report'* omtrent het wetgevend kader tot oktober 2010 met betrekking tot de samenwerking tussen fiscale administraties van staten.[156] Het Forum erkende de inspanningen die België had gedaan om zijn verdragen in overeenstemming te brengen met de globale standaard, waardoor het nationaal bankgeheim opzij werd geschoven ten voordele van de samenwerking tussen staten. Toch had België bij het afsluiten van het rapport nog maar één verdrag geratificeerd, dat met de Verenigde Staten van 27 november 2006 (*supra* nr. 51). Bijgevolg kon

---

[154] Voor een overzicht van de afgesloten protocollen bij de Belgische dubbelbelastingverdragen, http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#findHighlighted (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[155] Bijvoorbeeld artikel 1 protocol 23 november 2009, tot wijziging van de overeenkomst 4 november 2007 tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=85ec9327-eaa5-4488-8b46-415f4bcf64f3&disableHighlightning=85ec9327-eaa5-4488-8b46-415f4bcf64f3/#findHighlighted (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[156] Mondiaal forum, *Peer review report. Phase 1. Legal and regulatory framework. Belgium*, Parijs, OESO, 2011, 75 p.

België enkel met de Verenigde Staten financiële informatie uitwisselen, wat het Mondiaal Forum als de grootste tekortkoming beschouwde.[157]

60. België erkende de kritiek van het Mondiaal Forum. De Belgische staat had echter enkele bemerkingen omtrent de moeilijkheden om financiële inlichtingen met andere staten uit te wisselen.[158] Zo verwees België naar het multilateraal verdrag (*infra* nr. 84) waaronder de staat financiële informatie uitwisselde op het gebied van de indirecte belastingen en de Europese spaarrichtlijn waaronder de staat inlichtingen omtrent interestbetalingen uitwisselde binnen de Europese Unie (*infra* nr. 119). Daarnaast was het rapport afgesloten in november 2010, terwijl België ten gevolge van een wetswijziging op 14 april 2011, (*infra* nr. 112) het nationaal bankgeheim kon opheffen ten voordele van een buitenlandse staat (*infra* nr. 187).

61. In de tweede fase van het *'Peer review report'* betreffende de implementatie van de standaard in de praktijk tot januari 2013 erkende het Mondiaal Forum dat België voldeed aan het uitwisselen van financiële informatie met andere staten.[159] Toch bemerkte het Forum twee tekortkomingen bij het implementeren van de internationale standaard.[160] Enerzijds verliep de nationale procedure voor het beantwoorden van een ontvangen verzoek om inlichtingen van een andere staat over het algemeen te traag in de periode 2009-2011 (*infra* nr. 212).[161] Anderzijds hekelde het Mondiaal forum de trage ratificatie van de verschillende protocollen bij de dubbelbelastingverdragen en van de TIEAs.[162]

---

[157] Mondiaal forum, *Peer review report. Phase 1. Legal and regulatory framework. Belgium*, Parijs, OESO, 2011, 63-64.
[158] Mondiaal forum, *Peer review report. Phase 1. Legal and regulatory framework. Belgium*, Parijs, OESO, 2011, 65-66.
[159] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 60-62.
[160] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 94-95.
[161] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 84-91.
[162] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 71.

62. België erkende de moeilijkheden die het Mondiaal Forum in het rapport had aangehaald.[163] Het probleem van de ratificatie bevond zich volgens België in de aard van dergelijke verdragen. Verschillende TIEAs en protocollen bij dubbelbelastingverdragen waren in 2010 voorgelegd aan de Raad van State, afdeling wetgeving, voor verder advies omtrent de aard ervan. We nemen het advies van de Raad van State, afdeling wetgeving, bij het wetsontwerp ter instemming met de TIEA met Gibraltar als voorbeeld.[164] De Raad van State, afdeling wetgeving, was van mening dat dergelijke verdragen, gemengde verdragen uitmaakten. Een gemengd verdrag heeft ook betrekking op de aangelegenheden van de Gemeenschappen en Gewesten.[165] Ten gevolge van het advies van de Raad van State, afdeling wetgeving werd de TIEA voorgelegd aan de 'werkgroep gemengde verdragen'.[166] Die werkgroep had op 26 oktober 2010 het gemengd karakter van de TIEA in een advies vastgesteld. Dit voorstel van beslissing werd op 20 januari 2011 door de Interministeriële conferentie voor het buitenlands beleid aangenomen.[167] De TIEAs moesten aan de Parlementen van de gewesten en gemeenschappen worden voorgelegd. Deze hindernis verklaarde waarom pas bij wet van 5 mei 2014 werd ingestemd met de TIEA met Gibraltar.[168]

63. Ondanks deze kleine punten van kritiek valt de *peer review* van België door het Mondiaal Forum als positief samen te vatten, meer bepaald *'Compliant'*. Momenteel loopt er een tweede ronde van *peer review*-procedures aangaande

---

[163] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 97-98.

[164] Advies RvSt bij het wetsontwerp houdende instemming met het Akkoord tussen België en Gibraltar inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te Parijs op 16 december 2009, *Parl.St.* Senaat 2013-14, nr. 5-2296/1, 38-39.

[165] Artikel 1 samenwerkingsakkoord 8 maart 1994, tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, *BS* 17 december 1996, 31336.

[166] Advies RvSt bij het wetsontwerp houdende instemming met het Akkoord tussen België en Gibraltar inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te Parijs op 16 december 2009, *Parl.St.* Senaat 2013-14, nr. 5-2296/1, 38. Deze werkgroep is samengesteld uit vertegenwoordigers van de federale overheid, de gewesten en de gemeenschappen: Artikel 3 samenwerkingsakkoord 8 maart 1994, tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, *BS* 17 december 1996, 31336.

[167] Artikel 4 samenwerkingsakkoord 8 maart 1994, tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, *BS* 17 december 1996, 31336.

[168] Artikel 2 wet 5 mei 2014, houdende instemming met het akkoord tussen België en Gibraltar inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te Parijs op 16 december 2009, *BS* 13 augustus 2014.

de naleving van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling (op verzoek) door staten waarvan de eerste resultaten omtrent België naar verluidt in februari 2018 mogen worden verwacht.

§ 2. Artikel 338 WIB 92

A. De bijstandsrichtlijn: een eerste bescheiden stap

64. Op 10 februari 1975 nam de Raad van de Europese Unie een resolutie aan betreffende maatregelen ter bestrijding van de grensoverschrijdende fiscale fraude.[169] De Raad stelde vast dat belastingontduiking over de landsgrenzen van de lidstaten heen niet alleen tot een verlies van inkomsten uit belastingen leidde en een inbreuk maakte op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid, maar ook verstoringen in de kapitaalbewegingen en van de internationale verhoudingen veroorzaakte.[170] De bestaande dubbelbelastingverdragen moesten binnen de Gemeenschap en aanvullend met derde landen worden versterkt en aangepast aan de internationale 'tendens' tot het plegen van belastingontduiking.[171] De resolutie van de Raad vormde basis waarop de bijstandsrichtlijn grotendeels tot stand is gekomen.

65. Op 19 december 1977 vaardigde de Raad een richtlijn uit betreffende de wederzijdse bijstand tussen de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (hierna bijstandsrichtlijn).[172] De bijstandsrichtlijn was het eerste normerend rechtsinstrument dat de samenwerking tussen fiscale administraties van staten op het gebied van de inkomstenbelastingen harmoniseerde op het niveau van de Europese Unie. De Raad herhaalde in de preambule dat belastingontduiking over de territoriale grenzen van de lidstaten heen *"tot een verlies van inkomsten uit belastingen zal leiden, dat zij een inbreuk maakt op*

---

[169] Res. Raad 10 februari 1975 betreffende de door de Gemeenschap te treffen maatregelen ter bestrijding der internationale belastingfraude en belastingvlucht, *Pb.C.* 14 februari 1975, afl. 35, 1-2.
[170] Res. Raad 10 februari 1975 betreffende de door de Gemeenschap te treffen maatregelen ter bestrijding der internationale belastingfraude en belastingvlucht, *Pb.C.* 14 februari 1975, afl. 35, 1.
[171] Res. Raad 10 februari 1975 betreffende de door de Gemeenschap te treffen maatregelen ter bestrijding der internationale belastingfraude en belastingvlucht, *Pb.C.* 14 februari 1975, afl. 35, 1.
[172] Richtl. Raad nr. 77/799/EEG, 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 15-20.

het beginsel van fiscale rechtvaardigheid en dat zij verstoringen kan veroorzaken in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden". [173]

66. De 13 artikelen van de bijstandsrichtlijn waren letterlijk overgenomen uit de aanbevelingen van de Raad in de resolutie van 1975. Artikel 1 bepaalde dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen verstrekken die van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen. Als belastingen naar het inkomen en het vermogen werden, ongeacht de wijze van heffing, beschouwd alle belastingen die worden geheven naar het gehele inkomen of vermogen, of naar bestanddelen van het inkomen of het vermogen. Voor België verwees de richtlijn naar de inkomstenbelastingen (artikel 1 WIB 92). De doelstelling van de samenwerking was ruim omschreven: staten mochten alle inlichtingen uitwisselen die nuttig konden zijn voor het heffen van de inkomstenbelastingen.

67. De bijstandsrichtlijn voorzag expliciet, in tegenstelling tot artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 (*supra* nr. 46), in drie vormen van wederzijdse gegevensuitwisseling tussen lidstaten: op verzoek, automatisch of spontaan.[174] Ten eerste konden de lidstaten elkaar verzoeken om de nodige inlichtingen ter vaststelling van de belastingschuld in de inkomstenbelastingen. Ten tweede verstrekten de lidstaten elkaar regelmatig en zonder voorafgaand verzoek de inlichtingen ter vaststelling van de belastingschuld voor de groepen van gevallen die zij in het raam van de overlegprocedure in artikel 9 zouden hebben vastgesteld. De overlegprocedure vond, eventueel in een comité, plaats tussen de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten. De bijstandsrichtlijn voorzag niet zelf in een procedure van automatische gegevensuitwisseling tussen de lidstaten. De lidstaten moesten bilaterale akkoorden afsluiten om informatie automatisch te kunnen uitwisselen. Als een lidstaat hier geen gebruik

---

[173] Richtl. Raad nr. 77/799/EEG, 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 15.

[174] Richtl. nr. 77/799/EEG, 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 17-18.

van maakte, kon ze wel terugvallen op de automatische gegevensuitwisseling in zijn dubbelbelastingverdragen.

Ten derde deelde elke lidstaat, zonder voorafgaand verzoek, spontaan de inlichtingen ter vaststelling van de belastingschuld in de inkomstenbelastingen waarvan zij kennis draagt mee aan iedere andere belanghebbende lidstaat, in de navolgende vijf situaties:

- het vermoeden bestaat dat in de andere lidstaat een abnormale vrijstelling of vermindering van belasting bestaat;
- een belastingplichtige verkrijgt in een lidstaat een vrijstelling of vermindering van belasting waaruit een belastingheffing of verhoging van de belasting in een andere lidstaat zou moeten volgen;
- transacties tussen twee belastingplichtigen van verschillende lidstaten worden op zo een manier over één of meerdere staten geleid dat een belastingbesparing kan ontstaan in één van beide of in beide lidstaten;
- het vermoeden bestaat dat in een andere lidstaat een belastingbesparing ontstaat door een kunstmatige verschuiving van winsten binnen een groep van ondernemingen;
- in een lidstaat komen in verband met inlichtingen die door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat zijn verstrekt, gegevens naar voren, die voor de vaststelling van de belastingschuld in deze andere lidstaat van nut kunnen zijn.

De Raad beoogde hiermee, zoals ze het zelf verwoordt in de preambule, de belastingvlucht over de landsgrenzen van de lidstaten tegen te gaan. Deze omstandigheden waren veel ruimer dan situaties waarin een vermoeden geldt dat belastingplichtigen grensoverschrijdende fiscale fraude hadden gepleegd.[175] Lidstaten konden via bilaterale overeenkomsten het toepassingsgebied van de spontane gegevensuitwisseling nog verruimen. Het betrof hier een minimale verplichting. Al betwijfelen we zelf de behoefte aan een uitbreiding van het toepassingsgebied van de spontane gegevensuitwisseling. De vijfde situatie lijkt mij een vangnetbepaling te zijn: *"die voor de vaststelling van de belastingschuld in deze andere lidstaat **van nut** kunnen zijn"*. Iedere inlichting die van nut kon

[175] De Broe verbindt deze opsomming met ongeoorloofde *transfer pricing* en *treaty shopping*. L. De Broe, "Internationale vestigingsbijstand tussen België, de E.E.G.-lidstaten, Zwitserland en de V.S.A. op het vlak van de inkomstenbelasting en de B.T.W", *TRV* 1990, 79.

zijn, moest worden uitgewisseld. De vier overige casusgevallen zijn dan, hoewel meer concreet omschreven, zelfs nutteloos.

68. Iedere lidstaat moest de in de richtlijn bedoelde inlichtingen zo spoedig mogelijk verstrekken. Wanneer het verstrekken van de informatie op belemmeringen stuitte of werd geweigerd, deelde de aangezochte staat dit onverwijld mee aan de verzoekende staat onder vermelding van de aard van de belemmeringen of de redenen van de weigering (artikel 5). De Raad heeft hier, al dan niet bewust, gebruik gemaakt van vage begrippen zoals 'zo spoedig mogelijk' en 'onverwijld'. Een aangezochte lidstaat werd niet onderworpen aan strikte tijdsperiodes om de informatie te bezorgen aan de verzoekende staat, wat de efficiëntie van de gegevensuitwisseling moeilijk ten goede kon komen. In de administratieve circulaire van 1975 stelde de Belgische fiscale administratie dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek *"(…) in algemene regel vrij langdurig is"*.[176] De bijstandsrichtlijn heeft deze problematiek niet het hoofd kunnen bieden.

69. In de bijstandsrichtlijn kon een nieuwe vorm van samenwerking tussen staten worden teruggevonden, meer bepaald de mogelijkheid voor de fiscale ambtenaren van de verzoekende staat om aanwezig te zijn op het grondgebied van de aangezochte staat (artikel 6). De uitwerking van de mogelijkheid voor fiscale ambtenaren om aanwezig te zijn op het territorium van een andere staat moest opnieuw gebeuren overeenkomstig de overlegprocedure tussen de betrokken lidstaten.

B. De omzetting van de bijstandsrichtlijn in artikel 244*bis* WIB

70. België heeft de bijstandsrichtlijn omgezet via artikel 36 van de wet van 8 augustus 1980 met terugwerkende kracht tot 1 januari 1979.[177] Artikel 36 voerde artikel 244*bis* WIB (later artikel 338 WIB 92) in. België heeft echter in tegenstelling tot andere lidstaten bij de omzetting van de bijstandsrichtlijn de voorwaarden, begrenzingen en technieken van de in de bijstandsrichtlijn

---

[176] Ci.R9. Div. 272.842, *Inlichtingen te vragen of te verstrekken aan landen waarmee België een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting heeft gesloten*, 31 oktober 1975, nr. 6.
[177] Artikel 36 wet 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980.

vermelde samenwerking niet in detail overgenomen.[178] Hierna bespreken we nog louter de toepassing van artikel 244*bis* WIB in de Belgische praktijk. Artikel 244*bis* WIB bood volgens de bijhorende administratieve commentaar een algemene basis voor de Belgische fiscale administratie om met de administraties van andere lidstaten een systeem van bijstand te ontwikkelen *"waarvan de omvang nader moet worden afgeperkt binnen de lijnen van de Richtlijn 77/799"*.[179] In afwachting van deze regelingen met andere lidstaten kon de fiscale administratie gebruik maken van de afgesloten dubbelbelastingverdragen om informatie uit te wisselen. Artikel 244*bis* WIB moest volgens de administratie blijkbaar niet worden beschouwd als een uitwisselingsprocedure, maar wel als een juridische basis waarop de samenwerking in de praktijk kon worden gebouwd. België heeft met twaalf staten administratieve regelingen inzake inkomstenbelastingen gesloten, waarvan zeven akkoorden vandaag nog steeds verwijzen naar de bijstandsrichtlijn.[180]

71. De Belgische administratie stond op het moment van de omzetting van de bijstandsrichtlijn enigszins afkerig tegenover de samenwerking met andere staten. Zo moest volgens de commentaar bij de verdragen slechts een beroep worden gedaan op de samenwerking tussen staten wanneer *"het belang van de zaak zulks wettigt"*.[181] In de circulaire van 1975 werden vijf voorbeelden besproken waar het vragen van bijstand aan een buitenlandse fiscale administratie *"belangrijk genoeg voorkomt"*.[182] Vier van de vijf situaties hadden betrekking op een vermoeden van fraude, terwijl een laatste situatie betrekking had op winstverschuiving. De circulaire stelde dat de Belgische administratie eerst zelf moest trachten de inlichtingen te bekomen (*infra* nr. 161).

---

[178] I. BEHAEGHE, "Internationale administratieve samenwerking: de uitwisseling van inlichtingen, de invorderingsbijstand en de procedure voor onderling overleg" in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal praktijkboek '93- '94 – Internationaal*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 157.

[179] *Com.IB.* nr. 244*bis*/3 en 244*bis*/4.

[180] Voor een overzicht van de staten en de akkoorden verwijzen we naar de website van de Federale Overheidsdienst Financiën. http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=e952df53-8326-449a-aaf2-0d9a8a49b3bf#findHighlighted (18 oktober 2017 18 oktober 2017).

[181] *Com.Ov*. nr. 26/31.

[182] Ci.R9. Div. 272.842, *Inlichtingen te vragen of te verstrekken aan landen waarmee België een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting heeft gesloten*, 31 oktober 1975.

Artikel 244*bis* WIB voorzag, in tegenstelling tot de bijstandsrichtlijn, niet in een specifieke bepaling aangaande spontane of automatische gegevensuitwisseling. Dit volgde uit de visie dat artikel 244*bis* WIB moest worden beschouwd als een loutere juridische basis. Voor een concrete uitwerking van deze vormen van gegevensuitwisseling moest men de twaalf samenwerkingsakkoorden nagaan. Daarnaast kon er ook sprake zijn van een bijzondere regeling voor wederzijdse samenwerking. Zo vermeldde de Commentaar bij 244*bis* WIB het bestaan van een akkoord met Duitsland, Frankrijk, Luxemburg, Nederland en Groot-Brittanië om een snelle en spontane gegevensuitwisseling te organiseren met betrekking tot internationale koppelbazen.[183]

72. De Belgische fiscale wetgever was in artikel 244*bis* WIB afgeweken van de tekst van de bepaling in de bijstandsrichtlijn aangaande de aanwezigheid van fiscale ambtenaren op het territorium van een andere staat. Artikel 244*bis* WIB stelde namelijk dat de Belgische fiscale administratie, na het bereiken van een akkoord met de buitenlandse administratie, fiscale ambtenaren kon toestaan om alle inlichtingen *in te zamelen* (eigen cursivering) die van nut konden zijn voor een juiste belastingheffing in de inkomstenbelastingen. De term 'inzamelen' kon duiden op het feit dat in bepaalde gevallen buitenlandse fiscale ambtenaren op het Belgisch grondgebied en omgekeerd onderzoekshandelingen mochten verrichten. Voor een antwoord op deze vraag vallen we terug op de twaalf afgesloten samenwerkingsakkoorden. Zo bepaalt punt V van het onderling akkoord met Letland de procedure van de aanwezigheid van fiscale ambtenaren op het grondgebied van de andere staat.[184] Vooral onderdeel E is van belang: *"Het onderzoek wordt verricht door belastingambtenaren van de aangezochte staat. Het is de bezoekende ambtenaren toegestaan aanwezig te zijn bij die onderdelen van het onderzoek die interessant kunnen zijn voor het onderzoek van de verzoekende Staat. De bezoekende ambtenaren respecteren daarbij de wetgeving van de aangezochte staat."*. De samenwerkingsakkoorden verleenden de ambtenaren van de buitenlandse fiscale administratie bijgevolg geen actief zoekrecht, of de mogelijkheid om eigen onderzoekshandelingen te verrichten. Ze konden louter het recht verkrijgen om aanwezig te zijn bij bepaalde

[183] *Com.IB.* nr. 244*bis*/5.

[184] Administratieve regeling, 29 augustus 2007 tussen de bevoegde autoriteiten van Letland en België inzake wederzijdse administratieve bijstand met betrekking tot belastingen naar het inkomen, *BS* 12 oktober 2007.

controlehandelingen uitgevoerd door de Belgische fiscale administratie. Dit was de enige juiste toepassing van de bijstandsrichtlijn, die slechts voorzag in de *aanwezigheid* van de fiscale ambtenaren op het grondgebied van een andere staat.

C. Kritiek op de bijstandsrichtlijn

73. Aan het begin van de 21ste eeuw werd binnen de Europese Unie een *ad hoc*-groep geïnstalleerd die de situatie van de fiscale fraude binnen de lidstaten en de Unie moest analyseren.[185] In een verslag van 22 mei 2000 haalde de Groep belastingfraude vier punten aan die de samenwerking in de Europese Unie op basis van de bijstandsrichtlijn bemoeilijkten. Drie van de vier punten hebben betrekking op tekortkomingen in de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek: de strikte invulling van de nationale en de communautaire bepalingen betreffende vertrouwelijkheid, het gebrek aan concrete antwoordtermijnen voor het ontvangen verzoek en de beperkte mogelijkheden voor het gebruik van de verkregen inlichtingen.[186] Het vierde punt viseerde het ontbreken van een oplossing op communautair niveau voor het vraagstuk van de belasting op inkomsten uit spaargeld. Met de invoering van de spaarrichtlijn in 2003 door de Raad werd aan deze verzuchting tegemoetgekomen (*infra* nr. 119).

74. De Groep fiscale fraude stelde daarnaast enkele maatregelen voor om de procedures te verbeteren en om de wederzijdse samenwerking te intensiveren, voornamelijk in sectoren die als gevoelig voor belastingontduiking werden aangemerkt. Terwijl een eerste reeks van aanbevelingen op het organisatorisch vlak betrekking hadden, hoopte een tweede reeks van aanbevelingen lidstaten ertoe aan te zetten om doeltreffende, bij voorkeur automatische, systemen van

---

[185] *"De Groep belastingfraude is een ad hoc groep die tot taak heeft de huidige situatie inzake fiscale fraude te evalueren, de mogelijke zwakke punten in de bestaande communautaire regelgeving en controlesystemen, alsmede de effectiviteit van de huidige samenwerkingsmechanismen inzake de bestrijding van de belastingontwijking en belastingfraude te bestuderen, en de mogelijkheid te onderzoeken om de samenwerking op die gebieden te intensiveren, door nieuwe mechanismen of maatregelen voor te stellen die de ad hoc groep daartoe dienstig acht. De ad hoc groep bestaat uit door de lidstaten aangewezen hoge ambtenaren van de belastingcontrolediensten en een vertegenwoordiger van de Commissie."* Verslag 8668/00 ad hoc Groep belastingfraude 22 mei 2000 betreffende de bestrijding van belastingfraude, 22.

[186] Verslag 8668/00 ad hoc Groep belastingfraude 22 mei 2000 betreffende de bestrijding van belastingfraude, 15-16; A. CARAM, "Enhancing international cooperation among tax authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives", *Intertax* 2009, afl. 11, 631-633.

gegevensuitwisseling te implementeren.[187] Automatische gegevensuitwisseling werd noodzakelijk geacht voor inkomstenuitkeringen aan niet-ingezetenen en inkomstenuitkeringen aan ondernemingen en werknemers voor bouwopdrachten in een andere lidstaat dan hun lidstaat van herkomst.

75. In april 2004 werd de bijstandsrichtlijn een eerste maal gewijzigd ten gevolge van de kritiek van de Groep fiscale fraude.[188] De gewijzigde richtlijn voorzag in twee 'nieuwe' procedures ter bevordering van samenwerking tussen de lidstaten. Allereerst stelde de bevoegde autoriteit van een lidstaat op verzoek van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat, de belastingplichtige in kennis van alle beslissingen die waren uitgevaardigd door de administratie in de verzoekende lidstaat en die betrekking hadden op de toepassing van de wetgeving betreffende de inkomstenbelastingen (art. 8*bis*). De lidstaten konden daarnaast overeenkomen op hun grondgebied gelijktijdige fiscale controles uit te voeren wanneer de belastingsituatie van een of meer belastingplichtige(n) van gezamenlijk belang is, meer bepaald het gelijktijdig onderzoek, om dan de verkregen informatie achteraf uit te wisselen (art. 8*ter*). In het geval van deze laatste procedure besliste de bevoegde autoriteit van een lidstaat autonoom welke belastingplichtigen in aanmerkingen kwamen voor een dergelijke controle. De bevoegde autoriteit stelde daarna een omstandig dossier op voor de andere lidstaat met de nodige informatie om na te gaan of deze lidstaat op het voorstel tot gelijktijdige controle kon ingaan of met redenen omkleed diende af te wijzen.

76. Enkele maanden na de herziening van de bijstandsrichtlijn bleek dat een verhoogde doeltreffendheid slechts in beperkte mate werd bereikt. Eind 2004 hernam de Commissie dan ook de discussie in een mededeling aan de Raad en het Europees Parlement inzake het voorkomen en bestrijden van financiële wanpraktijken van ondernemingen.[189] De Commissie wenste na te gaan of de huidige begrenzingen aan de toepassing van de bijstandsrichtlijn de uitwisseling

---

[187] Verslag 8668/00 ad hoc Groep belastingfraude 22 mei 2000 betreffende de bestrijding van belastingfraude, 19-20.

[188] Richtl. nr. 2004/56/EG, 21 april 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies, *Pb.L.* 29 april 2004, afl. 127, 70-72.

[189] Med.Comm. 13152/04, 6 oktober 2004 inzake het voorkomen en bestrijden van financiële wanpraktijken van ondernemingen, 22 p.

van informatie en het opsporen van ingewikkelde constructies in de weg stonden en zo ja of het wenselijk was hieraan wijzigingen toe te brengen.[190] Daarnaast kon de samenwerking volgens de Commissie worden verbeterd door een uitbreiding van het gezamenlijk onderzoek tussen de verschillende staten. Tenslotte moest de automatische gegevensuitwisseling de algemene norm worden voor de samenwerking tussen de fiscale administraties van lidstaten voor zoveel mogelijk inkomstencategorieën.

77. In 2006 bevestigde de Commissie dat de bijstandsrichtlijn onder de verwachtingen was gebleven, voornamelijk omdat de lidstaten te weinig beroep deden op het mechanisme.[191] De lidstaten voerden verschillende redenen aan ter rechtvaardiging van het geringe gebruik, zoals taalproblemen, een tekort aan mankracht, onvoldoende kennis van de samenwerkingsprocedures bij de controleurs, enzovoort.[192] De Commissie was van mening dat het niet langer volstond om de problemen te constateren, maar dat er een politieke toezegging van de lidstaten moest komen om de situatie effectief te verbeteren. Daarom was, volgens de Commissie, de tijd gekomen om een systeem van toezicht in te voeren dat kon garanderen dat iedere lidstaat in staat was grensoverschrijdend samen te werken en dat ook effectief deed. Wellicht viel het falen van de bijstandsrichtlijn ook te verklaren vanuit het star vasthouden door de lidstaten aan hun nationale soevereiniteit, waardoor de Raad zeer terughoudend was in het opleggen van verplichte samenwerking aan de staten. Zo ging de procedure van de gelijktijdige controle gepaard met veel administratieve beslommeringen. Daarnaast moesten lidstaten zelf samenwerkingsakkoorden afsluiten voor de automatische gegevensuitwisseling, waardoor het risico op een afwijkende toepassing binnen de Europese Unie groot was, wat de uniformiteit van de samenwerking tussen staten niet ten goede kwam.

---

[190] De Commissie verwijst naar de bepalingen inzake vennootschapsbelasting in het bijzonder, maar de gedachtegang kan worden doorgetrokken naar de inkomstenbelastingen in het algemeen. Med.Comm. 13152/04, 6 oktober 2004 inzake het voorkomen en bestrijden van financiële wanpraktijken van ondernemingen, 9.

[191] Med.Comm. 10054/06, 2 juni 2006 over de noodzaak om een gecoördineerde strategie te ontwikkelen ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude, 10 p.

[192] Med.Comm. 10054/06, 2 juni 2006 over de noodzaak om een gecoördineerde strategie te ontwikkelen ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude, 5.

78. Om een effectieve samenwerking tussen de lidstaten in de Europese Unie werkelijkheid te maken, was een laatste 'duwtje' nodig. Dit duwtje vinden we terug in de wereldwijde financiële kredietcrisis die was losgebarsten in 2008-2009.[193] De financiële kater die de crisis in de meeste lidstaten had veroorzaakt, heeft de staten er mede toe aangezet om de nationale soevereiniteit gedeeltelijk te verlaten en de samenwerking tussen staten te omarmen, toch minstens voor de bestrijding van grensoverschrijdende belastingontduiking en –ontwijking. De Commissie vaardigde, om gebruik te maken van het *momentum*, begin 2009 een voorstel uit voor een nieuwe richtlijn betreffende administratieve samenwerking.[194] De Commissie rechtvaardigde de nood aan een volledig nieuw rechtsinstrument vanuit de heersende tijdsgeest en waarschuwde dat in dit tijdperk van globalisering de lidstaten steeds vaker een beroep zouden moeten doen op elkaar om de juiste belastbare grondslag van de belastingplichtigen in de inkomstenbelastingen te kunnen vaststellen.[195] De mobiliteit van de belastingplichtigen, het toenemend aantal grensoverschrijdende transacties en de internationalisering van financiële instrumenten namen een hoge vlucht. Om de negatieve gevolgen van deze evolutie tegen te gaan, was het volgens de Commissie noodzakelijk om een nieuwe systeem van samenwerking tussen staten uit te werken. Dit nieuw systeem voorzag voor alle lidstaten in dezelfde regels, rechten en verplichtingen. Op deze manier oversteeg de samenwerking nu wel de nationale wetgeving van de lidstaten.

79. De bijstandsrichtlijn was geschreven in een tijdsgeest die in 2009 volgens de Commissie niet langer aan de vereisten van de moderne interne markt beantwoordde.[196] De gedateerde bijstandsrichtlijn verplichtte lidstaten hun toevlucht te nemen tot andere rechtsinstrumenten voor de samenwerking tussen administraties van staten voor de vestigen van de inkomstenbelastingen. Als kritiek op het voorstel van de Commissie rees de vraag of de herziening van de bijstandsrichtlijn wel nodig was, gelet op de andere rechtsinstrumenten die,

---

[193] A. FALJAOUI, "De financiële crisis van 2008: de oorsprong", *Acc&Tax* 2008, afl. 4, 32-33.

[194] Voorstel.Comm. 6035/09, 2 februari 2009 voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, 27 p.

[195] Voorstel.Comm. 6035/09, 2 februari 2009 voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, 2.

[196] Voorstel.Comm. 6035/09, 2 februari 2009 voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, 2-3.

via o.a. updates in de Commentaren, de veranderde economische situatie reeds hadden omgezet in mogelijkheden voor samenwerking tussen staten. De Europese Commissie verantwoordde de nood aan een meer stringente aanpak op Europees vlak, naast de bestaande verdragen, als volgt: *"administrative cooperation between these authorities could be based on bilateral or multilateral agreements. Such provisions are normally incorporated in double taxation agreements, the scope of which is generally limited to income taxes. However, correct assessment of taxes and transnational tax fraud and tax evasion can only be tackled by common measures at EU level. Community action will better achieve the objectives of the proposal for the following reason(s). Applying the same conditions, the same methods and the same practices for administrative cooperation with regard to all these taxes should facilitate the work of the authorities and increase the volume, improve the quality of the information exchanged. Adopting a more detailed, enforced directive will help to achieve this objective. Tax fraud, of which the non-payment of taxes is an essential element, is at a very high level in the European Union. Combating it requires unified efforts which can be better achieved through a stronger Community instrument featuring common rules of procedure and provisions on common methods, forms, formats and communication channels."*.[197]

80. De Commissie besefte dat, om een systeem van samenwerking tussen fiscale administraties van staten mogelijk te maken, het noodzakelijk was om op communautair niveau gelijke verplichtingen op te leggen aan alle lidstaten. Niettegenstaande deze noodzakelijke inperking van de soevereiniteit van de lidstaten, garandeerde de nieuwe richtlijn volgens de Commissie de volledige nationale soevereiniteit van de lidstaten over de vormen en de hoogte van de belastingen bij de heffing van de belastingen. Het gebrek aan harmonisatie op het gebied van de inkomstenbelastingen versterkte volgens de Commissie de nood aan een doorgedreven samenwerking om de belastbare grondslag correct te kunnen vaststellen en belastingontduiking en –ontwijking te voorkomen en te bestrijden. Het was wellicht vanuit die gedachtegang dat lidstaten geneigd waren om hun nationale soevereiniteit te beperken ten voordele van het

[197] Voorstel.Comm. 6035/09, 2 februari 2009 voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, 4-5.

grensoverschrijdend samenwerken tussen fiscale administraties. Ze behielden hun soevereiniteit voor het vestigen van de inkomstenbelastingen en genoten van een uitbreiding van hun fiscale handhavingsbevoegdheid tot buiten het territorium, waardoor ze inkomen konden vergaren uit de strijd tegen grensoverschrijdende belastingontduiking en –ontwijking.

D. Artikel 338 WIB 92: een letterlijke omzetting van de samenwerkingsrichtlijn

81. De preambule bij de samenwerkingsrichtlijn bevestigde dat de bijstandsrichtlijn niet langer kon voldoen aan de eisen van de interne markt en de noden van de samenwerking tussen staten, waardoor deze vervangen moest worden.[198] De samenwerkingsrichtlijn valt op door de vele mogelijkheden voor de samenwerking tussen lidstaten.[199] De verstrekte inlichtingen worden op grond van deze richtlijn verzonden via het '*Common Communication Network"* (hierna CCN-netwerk). Het CCN-netwerk is het platform dat de EU heeft ontwikkeld voor het elektronische berichtenverkeer tussen autoriteiten die zijn bevoegd voor de inkomstenbelastingen.

Naast de bevoegde autoriteit bevat de richtlijn de verplichting voor lidstaten om in hun wetgeving een centraal verbindingsbureau en een verbindingsdienst op te nemen (art. 4). Het centraal verbindingsbureau is verantwoordelijk voor de contacten met de lidstaten voor de samenwerking. De verbindingsdiensten zijn bevoegd om op grond van de richtlijn rechtstreeks inlichtingen uit te wisselen (*supra* nr. 32). De invoer van deze diensten moest de gegevensuitwisseling en de overige samenwerking in de praktijk verbeteren en sneller doen verlopen.

---

[198] Preambule nrs. 5-6, Richtl.Raad. nr. 2011/16/EU, 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64, 1.

[199] R. SEER, "Recent development in exchange of information within the EU for tax matters", *EC Tax review* 2013, afl. 2, 66-77; A. PROSS en R. RUSSO, "The amended convention on mutual administrative assistance in tax matters: a powerful tool to counter tax avoidance and evasion", *Bulletin for international taxation* 2012, 361-365; M. VASCEGA en S. VAN THIEL, "Assessment of taxes in Cross-border situations: The new EU directive on administrative cooperation in the field of taxation", *EC Tax Review* 2011, afl. 3, 148-154.

Artikel 338 WIB 92 zette woord voor woord de samenwerkingsrichtlijn om in de nationale wetgeving,[200] waardoor de bespreking hier verder kan gebeuren aan de hand van de richtlijn.

82. Vernieuwend was dat de richtlijn voor het eerst voorzag in een eigen systeem van automatische gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties zonder de uitwerking hiervan over te laten aan de lidstaten. De bevoegde autoriteit van elke lidstaat maakt aan de bevoegde autoriteit van elke andere lidstaat[201], sinds 1 januari 2015, automatisch de inlichtingen over waarover zij ten aanzien van ingezetenen van die andere lidstaten beschikt inzake de volgende inkomstencategorieën[202], gebaseerd op de nationale wetgeving van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt:

- arbeidsinkomen;
- directiehonoraria;
- levensverzekeringsproducten[203];
- pensioenen;
- eigendom van en inkomsten uit onroerend goed.[204]

Onder 'beschikbare inlichtingen' verstaat men *"inlichtingen die zich in de belastingdossiers van de inlichtingenverstrekkende lidstaat bevinden en die opvraagbaar zijn overeenkomstig de procedures voor het verzamelen en verwerken van inlichtingen in die lidstaat"* (art. 3). Naast de automatische gegevensuitwisseling bevat de richtlijn ook de overige klassieke vormen voor de samenwerking tussen administraties van staten: de aanwezigheid van fiscale ambtenaren van de verzoekende bevoegde autoriteit (*supra* nr. 69), het gelijktijdig onderzoek (*supra* nr. 88 en 75) en de kennisgeving van de fiscale

[200] Artikel 3 Wet 17 augustus 2013, houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 16 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, *BS* 5 september 2013.

[201] De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan aan elke andere lidstaat (en de Commissie) mededelen dat zij geen inlichtingen inzake de categorieën beneden een minimumbedrag wenst te ontvangen.

[202] De lidstaten moesten de Commissie voor 1 januari 2014 in kennis stellen van de categorieën ten aanzien waarvan zij over inlichtingen beschikken. Indien een lidstaat de Commissie niet in kennis stelt van enige categorie ten aanzien waarvan hij over inlichtingen beschikt, kan hij worden geacht geen inlichtingen betreffende alle categorieën te willen ontvangen.

[203] Het betreft hier de levensverzekeringsproducten die niet onder andere Europese wetgeving inzake grensoverschrijdende administratieve samenwerking vallen.

[204] Artikel 8 Richtl. nr. 2011/16/EU, 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64, 6.

akten (*supra* nr. 75). De richtlijn voorziet ook in een mogelijkheid voor de aangezochte lidstaat om bij gegevensuitwisseling op verzoek of spontane gegevensuitwisseling aan de verzoekende lidstaat een terugmelding betreffende de ontvangen inlichtingen te vragen (art. 14). Dit kan bijdragen aan het vergroten van het vertrouwen tussen de lidstaten.

83. De samenwerkingsrichtlijn bevat een uitgebreide spontane uitwisseling van inlichtingen tussen administraties (art. 9). Elke lidstaat verstrekt, in de hierna opgesomde gevallen, spontaan de inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten aan de bevoegde autoriteit van elke andere betrokken lidstaat:

- er zijn redenen om aan te nemen dat in de andere lidstaat een derving van belasting bestaat;
- een belastingplichtige verkrijgt in de ene lidstaat een fiscaal voordeel dat voor hem een belastingplicht of verhoging van belasting in de andere lidstaat zou moeten meebrengen;
- transacties tussen belastingplichtigen in verschillende lidstaten worden over één of meerdere landen geleid, op zodanige wijze dat een fiscale besparing kan worden behaald in een of beide lidstaten;
- een kunstmatige verschuiving van winsten binnen een groep van ondernemingen zou voor een belastingbesparing kunnen zorgen;
- het verstrekken van inlichtingen aan de bevoegde autoriteit in een lidstaat levert informatie op die van nut kan zijn voor de vaststelling van de belastingschuld in de andere lidstaat (*supra* nr. 67).

De samenwerkingsrichtlijn vormt een krachtig rechtsinstrument voor de fiscale administraties van de lidstaten om over de grenzen heen samen te werken ter bestrijding van belastingontduiking en –ontwijking.

§ 3. Artikel 5 van het multilateraal verdrag

84. De Belgische fiscale administratie kan op basis van de administratieve regelingen een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie versturen. Enkele van deze administratieve regelingen verwijzen naar het

multilateraal verdrag[205] als rechtsgrond.[206] Het multilateraal verdrag dateert al van de jaren tachtig van de vorige eeuw, toen de Raad van Europa zich intensief bezig begon te houden met de strijd tegen internationale belastingontduiking en –ontwijking. Ten gevolge hiervan nam de Raad van Europa het besluit om de expertise van de OESO terzake toe te passen en samen het multilateraal ontwerpverdrag op te stellen inzake wederzijdse administratieve samenwerking bij de heffing en invordering van de belastingen. Op 8 oktober 1987 keurde de Raad van Ministers van de OESO, na een instemming door het Comité van Ministers van de Raad van Europa op 25 juni 1987, het ontwerpverdrag goed. Sinds 25 januari 1988 konden de lidstaten van de Raad van Europa en van de OESO het multilateraal verdrag ondertekenen. Het verdrag trad in werking nadat vijf staten het verdrag hadden geratificeerd, wat pas zeven jaar later gebeurde op 1 april 1995.

85. De vraag rees toen wat de toegevoegde waarde was van dergelijk multilateraal rechtsinstrument, gelet op de reeds bestaande verplichtingen in de artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 en de bijstandsrichtlijn. De OESO merkte hieromtrent in punt 2 van het Toelichtend Rapport bij het ontwerp-verdrag op dat *"commercial and economic relations are now so greatly concentrated that is has been felt necessary to prepare a new instrument both general in scope (…) and multilateral, allowing more effective international co-operation between a large number of States, through the uniform application and interpretation of its visions"*.
Volgens de preambule bij het multilateraal verdrag was een gecoordineerde poging nodig om alle vormen van samenwerking tussen staten te bundelen. De staten moesten geen afzonderlijke bilaterale verdragen meer sluiten om samen te werken met andere staten buiten de Europese Unie.

86. Niettegenstaande de goede bedoelingen van de Raad van Europa en de OESO verliep de ondertekening en de ratificatie van het multilateraal verdrag niet vlot. Luxemburg, Liechtenstein, Malta, Oostenrijk en Zwitserland hadden bij

---

[205] Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en met de bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988.
[206] Bijvoorbeeld: Regeling 12 september 2008 tussen de bevoegde autoriteiten van België en Denemarken inzake wederzijdse administratieve bijstand met betrekking tot belastingen naar het inkomen.

de aanname van het verdrag gesteld dat ze het niet zouden ondertekenen.[207] In Zwitserse kringen werd het verdrag met enig gevoel voor overdrijven zelfs omschreven als de creatie van een 'internationaal-fiscale supergestapo'.[208] België zou positief hebben gestaan tegenover het multilateraal verdrag en volgens de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag in 1989 in een *ad hoc*-werkgroep de concrete situatie hebben onderzocht.[209] De minister wees wel op het risico dat de omvang van de verbintenissen van de staten die bereid waren om het verdrag te ondertekenen, varieerden naargelang de grenzen die zij aan de werkingssfeer ervan wilden stellen. Een ruimer overleg met de betrokken organen en overheden was nodig om na te gaan welke verbintenissen België zou aangaan. Dat België hiervoor ruim de tijd nam, bleek uit het feit dat het multilateraal verdrag pas bij de wet van 24 juni 2000 werd geratificeerd.[210]

87. Het multilateraal verdrag voorziet in samenwerking tussen staten over alle belastingen, met uitzondering van douane en accijnzen, zowel wat betreft de heffing van de belastingen als de invordering daarvan. Het multilateraal verdrag bevat vijf mogelijkheden van samenwerking tussen staten: gegevensuitwisseling op verzoek, automatische en spontane gegevensuitwisseling, de aanwezigheid van fiscale ambtenaren en het gelijktijdig fiscaal onderzoek. De contracterende staten kunnen besluiten de samenwerking verder uit te breiden, aangezien het multilateraal verdrag eerder als het mechanisme moet worden beschouwd op grond waarvan inlichtingen kunnen worden uitgewisseld (Commentaar nr. 52). Volgens de OESO bleek dat het gelijktijdig onderzoek een belangrijk instrument is voor de controle van multinationale ondernemingen met groepstransacties waarbij vennootschappen in fiscale paradijzen betrokken zijn.[211]

---

[207] A. HAELTERMAN, "De OESO-overeenkomst inzake wederzijdse bijstand in fiscale aangelegenheden", *Fiscoloog internationaal* 1988, afl. 54, 4.

[208] Citaat opgetekend in L. DE BROE, "Internationale vestigingsbijstand tussen België, de E.E.G.-lidstaten, Zwitserland en de V.S.A. op het vlak van de inkomstenbelasting en de B.T.W", *TRV* 1990, 99.

[209] *Vr. en Antw.* Kamer 1988-89, 9 juni 1989, nr. 70 (Vr. nr. 286 F. WILLOCKX), 5640.

[210] Wet 24 juni 2000 houdende instemming met het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en met de Bijlagen A, B, en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, *BS* 17 oktober 2000.

[211] OESO, *International tax avoidance and evasion. Issues in international taxation*, I, Parijs, OESO, 1987, 48.

88. Het gelijktijdig fiscaal onderzoek is een controle die wordt genomen ten gevolge van een regeling waarbij twee of meer staten overeenkomen om gelijktijdig, elk op zijn eigen grondgebied, de fiscale toestand van een belastingplichtige of belastingplichtigen te onderzoeken waarbij de staten een gemeenschappelijk belang of verwante belangen hebben, met als doel alle van belang zijnde inlichtingen die zij daaruit verkrijgen, onderling uit te wisselen. Op verzoek van één staat kunnen twee of meerdere staten m.a.w. onderling overleg plegen om te bepalen welke gevallen worden onderworpen aan een gelijktijdig fiscaal onderzoek en wat de daartoe te volgen procedures zal zijn. Elke staat bepaalde geval per geval of hij al dan niet deelneemt aan een gelijktijdig fiscaal onderzoek gelet op de nationale fiscale soevereiniteit van die staat.
De ontwikkeling van deze vorm van samenwerking volgde uit de internationalisering van het economisch leven. Een onderneming met diverse vertakkingen in verschillende staten vormt het uitgelezen doelwit van een gelijktijdig fiscaal onderzoek. In plaats van louter gegevens uit te wisselen, kunnen staten op deze manier een gericht onderzoek voeren naar de concrete fiscale situatie van de multinationale vennootschap als groep. Staten zijn niet beperkt tot deze vormen van verregaande samenwerking en kunnen, als hun nationale wetgeving het toestaat, industriegebonden uitwisselingsprogramma's of andere vormen van gemeenschappelijke onderzoeken in onderling overleg ontwikkelen (Commentaar nr. 53). Datzelfde randnummer van de commentaar bevestigde dat het gelijktijdig onderzoek niet expliciet staat vermeld in de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1977. Toch viel deze vorm van samenwerking tussen staten onder het toepassingsgebied van artikel 26. De OESO hing de idee aan van een verregaande samenwerking tussen de fiscale administraties binnen de inkomstenbelastingen. Toch bleef het respect voor de nationale soevereiniteit van de staten groot. De uitwerking van de verregaande vormen van samenwerking werd overgelaten aan de staten zelf, zodat deze soeverein konden beslissen om al dan niet over te gaan tot het afsluiten van administratieve regelingen.

89. Om het multilateraal verdrag in overeenstemming te brengen met de OESO-standaard, zoals neergeschreven in artikel 26 OESO-modelverdrag en de

TIEAs, (*supra* nr. 53 e.v.) werd op 27 mei 2010 een protocol aangenomen tot wijziging van het multilateraal verdrag.[212]

Afdeling 2. De kwalificatie als onderzoekshandeling

90. In deze afdeling wordt nagegaan of het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie door de Belgische fiscale administratie een onderzoekshandeling uitmaakt. Een bevestigend antwoord zou – minstens vanuit het standpunt van de verzoekende staat – het standpunt van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou* bevestigen (*supra* nr. 23) en reeds een eerste indicatie geven van het antwoord op de eerste deelvraag, met name hoe de aard van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek moet worden gekwalificeerd (*supra* nr. 25).

91. Het WIB 92 bevat geen definitie van de term 'onderzoekingshandeling'. Het antwoord op de vraag of het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie een onderzoekshandeling uitmaakt, zal bijgevolg in de rechtspraak moeten worden gezocht. De notificatieplicht van de fiscale administratie in het geval van het verrichten van onderzoekshandelingen tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar heeft het Hof van Cassatie, de hoven van beroep en de rechtbanken van eerste aanleg ertoe aangezet de zinsnede 'de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen' in artikel 333, lid 1 WIB 92 te verduidelijken. Aangezien artikel 338 WIB 92 in hetzelfde hoofdstuk staat opgenomen als artikel 333 WIB 92, zou deze rechtspraak verduidelijking kunnen brengen omtrent de aard van het verstuurde verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie.[213] Tegelijkertijd kan deze rechtspraak aangeven of een voorafgaande notificatie noodzakelijk is indien de Belgische fiscale administratie een verzoek om inlichtingen wil versturen naar een buitenlandse administratie. Voorafgaandelijk wordt de tekst van artikel 333 WIB 92 in zijn geheel weergegeven.

---

[212] Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, *BS* 15 januari 2015.

[213] We bespreken alleen de kernarresten om deze vraag adequaat te kunnen beantwoorden. Voor een uitgebreide bespreking van de weifelende rechtspraak tot 1997 verwijzen we naar de studie van MAGREMANNE. J.P. MAGREMANNE, "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 171-177.

92. Artikel 333, lid 1 WIB 92 bevestigt dat de Belgische fiscale administratie de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen kan verrichten (…), zelfs wanneer de aangifte van de belastingplichtige reeds werd aangenomen en de belastingen reeds werden betaald. 'Bedoelde' onderzoekingen mogen zonder voorafgaande kennisgeving worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid WIB 92. Artikel 354, lid 1 WIB 92 bevat een aanvullende termijn van drie jaar voor het vestigen van de belasting, vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waar voor de belasting is verschuldigd, bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of "*wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier dat voldoet aan de vorm en termijn vereisten, gesteld bij de artikelen 307 tot 311 WIB 92"*. In feite wordt een termijn voor de fiscale administratie om onderzoekshandelingen te kunnen verrichten gekoppeld aan de aanslagtermijn. Zolang de fiscale administratie de inkomstenbelastingen kan vestigen, kan deze eveneens onderzoekshandelingen verrichten (zie ook *infra* nr. 234 e.v.). Artikel 333, lid 3 WIB 92 stelt dat 'zij' bovendien mogen worden verricht gedurende de in artikel 354, lid 2 WIB 92 bedoelde aanvullende termijn van vier jaar. Artikel 354, lid 2 WIB 92 bepaalt dat de termijn van het eerste lid met vier jaar wordt verlengd in geval van inbreuk op de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden. Dit kan slechts gebeuren op voorwaarde dat de Belgische fiscale administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die in zijn hoofde bestaan voor het bedoeld tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving van de belastingplichtige is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.[214]

§ 1. Verdeelde rechtspraak

93. Het hof van beroep te Brussel was in een arrest van 19 februari 1991 van mening dat de notificatie aan de belastingplichtige niet noodzakelijk is in de hypothese dat de fiscale administratie over voldoende elementen beschikt om de

[214] Luik 12 maart 2010, *JDF* 2010, 287.

belasting te vestigen zonder een onderzoekshandeling te verrichten tijdens de aanvullende onderzoekstermijn *'à l'égard du contribuable lui-même'*.[215] Het hof van beroep verwijst naar de voorbereidende werkzaamheden bij de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het WIB.[216] Daaruit zou blijken dat de wijziging van artikel 333, lid 3 WIB 92 tot doel heeft te vermijden dat de belastingplichtige standaard vijf jaar[217] ter beschikking moet staan in plaats van drie jaar. Hoewel het hof verwijst naar de onderzoeksverrichtingen *'à l'égard du contribuable lui-même'*, letterlijk vertaald 'tegen de belastingplichtige', heeft het hof wellicht willen aangeven dat slechts onderzoeksverrichtingen gedaan *'chez'* – bij – de belastingplichtige tijdens de aanvullende termijn een voorafgaande notificatie vereisen. Hieruit volgt dat 'onderzoekingen' verricht tegen de belastingplichtige, maar uitgevoerd bij een derde, geen voorafgaande notificatie vereisen.[218] Een verstuurd verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie kan in dat geval niet leiden tot een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige.

Het hof van beroep te Brussel bevestigde zijn rechtspraak in een arrest van 7 oktober 1993.[219] De belastingplichtige maakt volgens het hof in dit arrest alleen melding van onderzoekshandelingen verricht *'auprès des tiers'* en niet *'à son égard'*, waardoor de voorafgaande notificatie niet noodzakelijk is.

In een niet-gepubliceerd arrest van 22 december 1994 nuanceerde het hof wellicht zijn rechtspraak enigszins door te stellen dat afdeling III van hoofdstuk III van Titel VII van het WIB 92 – Plichten van openbare diensten, instellingen en inrichtingen – niet onder het toepassingsgebied van artikel 333, lid 3 WIB 92 valt.[220] Door slechts afdeling 3 van het toepassingsgebied uit te sluiten, aanvaardde het hof wellicht dat afdeling 2 – Plichten van derden – wel onder de toepassing van artikel 333, lid 3 WIB 92 valt. De fiscale administratie moet

---

[215] Brussel 19 februari 1991, *FJF* 1991, afl. 91/104.

[216] Verslag namens de Commissie voor de financiën bij het wetsontwerp "tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen", *Parl.St.* Kamer 1975-76, nr. 42K879/7, 43.

[217] Origineel bedroeg de verlengde onderzoekstermijn twee jaar. De programmawet van 22 december 2008 heeft deze termijn verlengd naar vier jaar vanaf 29 december 2008. Art. 188-189 en 193 programmawet 22 december 2008, *BS* 29 december 2008.

[218] J.P. MAGREMANNE, "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 171.

[219] Brussel 7 oktober 1993, *FJF* 1994, afl. 94/143.

[220] Het niet-gepubliceerde arrest van het hof van beroep te Brussel van 22 december 1994, weergegeven door MAGREMANNE. J.P. MAGREMANNE, "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 172-173.

bijgevolg volgens het hof de belastingplichtige voorafgaand notificeren als er onderzoekshandelingen worden verricht bij de belastingplichtige zelf en bij bepaalde derden. Artikel 338 WIB 92, onderdeel van afdeling VII van datzelfde hoofdstuk, zou dan wel kunnen worden beschouwd als een onderzoekshandeling die een notificatie van de belastingplichtige noodzakelijk maakt.

94. Het hof van beroep te Gent was in een arrest van 12 maart 1991 van mening dat als de fiscale administratie een onderzoek verricht bij het Kadaster – een dienst van de FOD Financiën – in de aanvullende onderzoekstermijn, met betrekking tot de situatie van een belastingplichtige, artikel 333, lid 3 WIB 92 wel van toepassing is.[221] Volgens het hof vallen onderzoekshandelingen ten aanzien van de openbare diensten, meer bepaald artikel 327 WIB 92[222], wel onder het toepassingsgebied. Dit arrest opende perspectieven om een verzoek om inlichtingen gericht aan een buitenlandse fiscale administratie te plaatsen onder het toepassingsgebied van artikel 333, lid 3 WIB 92.
Het hof van beroep te Antwerpen was in de jaren negentig een progressieve visie toegedaan.[223] In een eerste arrest van 20 februari 1995 bepaalde het hof van beroep dat het vragen om inlichtingen aan een College van Burgemeester en Schepenen en aan de minister van Landbouw onderzoeksverrichtingen door de fiscale administratie uitmaken in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92. In een tweede arrest van 15 januari 1996 bevestigde het hof van beroep te Antwerpen zijn rechtspraak. De vraag van de fiscale administratie om het strafdossier te mogen raadplegen, vormde volgens het hof een onderzoeksverrichting in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92.

95. Het hof van beroep te Luik heeft zich in een arrest van 17 november 1993 uitgesproken over een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie en de notificatieplicht in artikel 333, lid 3 WIB 92.[224] Volgens

---

[221] Gent 12 maart 1991, *RGF* 1991, 335, noot P. FOCKE.

[222] Artikel 335 WIB 92 aangaande interne gegevensuitwisseling met alle administraties die ressorteren onder de FOD Financiën werd pas ingevoerd door artikel 153 van de wet van 23 december 2009. Het hof zou wellicht tot dezelfde conclusie zijn gekomen op basis van artikel 335 WIB 92. Art. 153 programmawet 23 december 2009, *BS* 30 december 2009.

[223] De niet-gepubliceerde arresten van het hof van beroep te Antwerpen van 20 februari 1995 en 15 januari 1996, weergegeven door MAGREMANNE. J.P. MAGREMANNE, "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 173.

[224] Luik 17 november 1993, *FJF* 1994, afl. 94/144.

het hof van beroep moest de Belgische fiscale administratie een voorafgaande notificatie naar de belastingplichtige versturen wanneer deze inlichtingen wenste te bekomen van een buitenlandse administratie op grond van artikel 338 WIB 92 in de aanvullende onderzoekstermijn. Het hof motiveerde zijn arrest door te stellen dat: *"l'article 240* (nu artikel 333 WIB 92) *(…) issu de la loi du 3 novembre 1976 fait référence aux investigations visées "au présent chapitre" (III Investigations et controle)"*.[225] Or, *"l'article 244bis* (nu artikel 338 WIB 92)*, bien qu'ajouté par la loi du 8 août 1980, fait partie intégrale dudit chapitre III à tel point qu'il précise et son alinéa 3 que les renseignements sont recueillis pour l'étranger dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l'administration des contributions directs"*.[226] Het hof van beroep te Luik baseert zich op de concrete plaatsing van artikel 333 en 338 in het WIB 92 en het feit dat artikel 338, lid 3 WIB 92 bepaalt dat de inlichtingen voor de andere staat worden verzameld in dezelfde omstandigheden als gelijkaardige inlichtingen voor de nationale fiscale administratie. Hieruit volgt volgens het hof dat artikel 333, lid 3 WIB 92 van toepassing is op alle onderzoeks- en controlehandelingen in hoofdstuk III, waar artikel 338 WIB 92 integraal deel van uitmaakt. Artikel 338 WIB 92 werd door het hof van beroep te Luik aldus beschouwd als een onderzoekshandeling.

96. Het Hof van Cassatie heeft zich voor de eerste keer uitgesproken over de problematiek in een arrest van 1 maart 1996.[227] Uit een lezing van het arrest blijkt dat de fiscale administratie op 22 september 1983 aan de werkgever van de belastingplichtige inlichtingen had gevraagd over de betaalde weddes van ondermeer de jaren 1978 en 1979 en dat de werkgever daarop de gevraagde inlichtingen had verstrekt in november 1983. De belastingplichtige wierp op dat de fiscale administratie was gehouden tot een voorafgaande kennisgeving, omdat deze onderzoeksdaad was verricht buiten de driejarige onderzoekstermijn. Het hof van beroep te Brussel besliste in een arrest van 23 maart 1995 dat de fiscale administratie niet was gehouden tot voorafgaande kennisgeving aangezien ze beschikte over voldoende gegevens om de aanslag te vestigen zonder dat ze een onderzoek moest verrichten bij de belastingplichtige

[225] Luik 17 november 1993, *FJF* 1994, afl. 94/144.
[226] Luik 17 november 1993, *FJF* 1994, afl. 94/144.
[227] Cass. 1 maart 1996, *AFT* 1996, 409, noot M. Loockx.

in deze onderzoekstermijn. Het Hof van Cassatie verwierp het beroep van de belastingplichtige en stelde in algemene bewoordingen dat het hof van beroep correct heeft beslist dat een voorafgaande kennisgeving niet noodzakelijk is als de fiscale administratie over voldoende gegevens beschikt om zonder verdere onderzoeksverrichtingen ten aanzien van de belastingplichtige de aanslag te vestigen.

De rechtsleer is verdeeld over de draagwijdte van dit arrest. MAGREMANNE beperkt zich tot een loutere weergave van het arrest.[228] LOOCKX en VAN DIJCK betreuren daarentegen het arrest van het Hof van Cassatie.[229] Volgens VAN DYCK is er een taalkundige slordigheid geslopen in het arrest van het Hof van Cassatie: *"Een onderzoek 'ten aanzien van de belastingplichtige zelf' is immers niet zomaar gelijk te stellen met een onderzoek 'bij' de belastingplichtige. Een onderzoek 'bij' een derde kan evengoed een onderzoek 'ten aanzien van de belastingplichtige zelf' betreffen."*.[230] GHEYSEN daarentegen is van mening dat de commentatoren *"tekortschieten in hun taak om een arrest met de vereiste diepgang en nauwkeurigheid te bestuderen en analyseren"*.[231] Volgens hem sprak het Hof van Cassatie zich niet uit over de toepassing van artikel 333, lid 3 WIB 92 ten aanzien van onderzoekshandelingen verricht bij derden. Het Hof van Cassatie stelde vast dat de voorafgaande kennisgeving niet nodig is als de fiscale administratie over voldoende gegevens beschikt om de aanslag te kunnen vestigen zonder aanvullende onderzoekshandelingen t.a.v. de belastingplichtige te moeten verrichten tijdens de aanvullende onderzoeksperiode. Na een lezing van het arrest kan inderdaad niet met zekerheid worden besloten dat het Hof van Cassatie van mening was dat de voorafgaande kennisgeving slechts vereist is wanneer onderzoekingen bij de belastingplichtige zelf worden uitgevoerd.

---

[228] J.P. MAGREMANNE, "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 173.

[229] M. LOOCKX, "Voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen inzake belastingontduiking voorzien in art. 333, lid 3 W.I.B. 1992" (noot onder Cass. 1 maart 1996), *AFT* 1996, 413-414; J. VAN DYCK, "Controle in verlengde termijn: verkeerde rechtspraak?", *Fiscoloog* 1996, afl. 583, 6-8.

[230] J. VAN DYCK, "Controle in verlengde termijn: verkeerde rechtspraak?", *Fiscoloog* 1996, afl. 583, 8.

[231] K. GHEYSEN, "Het onderzoeksrecht van de fiscus bij derden tijdens de bijkomende termijn van twee jaar en de voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen van belastingontduiking", *TFR* 1997, afl. 150, 157.

Hetzelfde kan worden besloten omtrent het arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 1999.[232] Het Hof van Cassatie bepaalde opnieuw dat: *"de vereiste van de voorafgaande kennisgeving enkel betrekking heeft op onderzoekingen ten aanzien van de belastingplichtige zelf en niet geldt als het bestuur over elementen beschikt die toelaten de belasting te vestigen zonder in de bijkomende termijn van twee jaar te moeten overgaan tot een bijkomend onderzoek ten aanzien van de belastingplichtige zelf"*.[233] Uit de beschrijving van de feiten kon niet worden besloten dat de ooggetuigen ondervraagd zijn precies om de belastingtoestand van het, al dan niet, gescheiden echtpaar te kunnen onderzoeken. Het Hof van Cassatie bevestigde nergens in het arrest expliciet dat onderzoek 'ten aanzien van' de belastingplichtige zou neerkomen op louter een onderzoek 'bij' de belastingplichtige.[234]

97. Na het hof van beroep te Luik (*supra* nr. 95) heeft de rechtbank van eerste aanleg te Brugge geoordeeld of een gericht verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie een onderzoekshandeling in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92 uitmaakt.[235] De fiscale administratie had voor de aanslagjaren 1986 en 1987 aanvullende aanslagen in de vennootschapsbelasting gevestigd bij eiseres op basis van inlichtingen die ze had ingewonnen bij de Italiaanse fiscale administratie. Op grond van de verkregen informatie bleek dat een Italiaanse firma commissielonen aan eiseres had uitbetaald, die niet waren opgenomen in de boekhouding van eiseres. Volgens de rechtbank te Brugge was de inhoud van artikel 333 WIB 92 duidelijk. De tekst van het artikel verwijst naar de 'in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen'. Artikel 338 WIB 92, dat voorziet in de regeling van wederzijdse bijstand tussen belastingbesturen van verschillende landen, maakt ongetwijfeld deel uit van dat hoofdstuk. Inlichtingen inwinnen bij een buitenlandse fiscale administratie is net zoals het inwinnen van informatie bij derde natuurlijke personen of vennootschappen een onderzoeking

---

[232] Cass. 14 oktober 1999, *AFT* 2000, 97, noot J. VANDEN BRANDEN; M. BALTUS, "À propos de l'art. 333 C.I.R. 1992" (noot onder Cass. 14 oktober 1999), *JDF* 1999, 336-339; J. VAN DYCK, "Voorafgaande kennisgeving: wat moet juist worden vermeld?", *Fiscoloog* 1999, afl. 741, 4-5.

[233] Cass. 14 oktober 1999, *AFT* 2000, 97.

[234] J. VAN BESIEN, "De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking als voorwaarde voor de aanvullende aanslagtermijn van twee jaar van artikel 354, 2e lid WIB 1992", *TFR* 2000, afl. 176, 185.

[235] Rb. Brugge 15 januari 2001, *FJF* 2001, afl. 2001/223. Zie ook in een gelijkaardige zaak Rb. Brugge 19 maart 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 200, noot E. GERAERTS.

bij een derde. De fiscale administratie moet bijgevolg de termijnen in artikel 333, lid 3 WIB 92 naleven bij het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een andere staat. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge bevestigde in dit vonnis, gelet op de plaatsing van artikel 338 WIB 92, dat het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie effectief een onderzoekhandeling bij derden uitmaakt.

Het hof van beroep te Gent hervormde dit vonnis – en een ander gelijkaardig vonnis - met arresten van 18 mei en 15 juni 2004.[236] Onderstaande motivering van deze arresten is echter voor kritiek vatbaar.[237] Zo beroept het hof van beroep zich op de interpretatie volgens de wil van de wetgever. Het hof legde hiervoor het verband met de tekst van artikel 338 WIB 92, toen nog omzetting van de bijstandsrichtlijn. Het hof van beroep besloot op basis van de lezing van het eerste lid van dit artikel dat er aan de toepassing van deze bepaling geen enkele hinderpaal mag zijn, gelet op de doelstelling van de bijstandsrichtlijn om belastingontduiking en –ontwijking te bestrijden. Artikel 333, lid 3 WIB 92 zou volgens het hof van beroep een hinderpaal kunnen vormen voor deze strijd. Het gegeven dat de voorafgaande notificatie de belastingplichtige op de hoogte brengt van het fiscaal onderzoek naar belastingontduiking is vanzelfsprekend, maar deze vaststelling geldt eveneens voor nationale onderzoekshandelingen bij derden. Daarnaast verwees het hof van beroep naar het arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 1999.[238] Uit onze bespreking in het vorige randnummer blijkt dat het Hof van Cassatie in dit arrest daar wellicht nog geen standpunt innam aangaande de draagwijdte van artikel 333, lid 3 WIB 92.

Het standpunt van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge dat artikel 338 WIB 92 een onderzoeksverrichting, zoals bepaald in artikel 333, lid 3 WIB 92, uitmaakt, werd bevestigd door het hof van beroep te Antwerpen op 4 november 2003 en de rechtbank van eerste aanleg te Brussel op 24 juni 2004.[239]

---

[236] Gent 15 juni 2004, *Fisc.Koer.* 2004, 629-632, noot A. BUGGENHOUT; Gent 18 mei 2004, *TFR* 2005, afl. 283, 556, noot W. PANIS.

[237] W. PANIS, "Wederzijdse bijstand in de verlengde onderzoekstermijn van artikel 333, derde lid WIB 1992" (noot onder Gent 18 mei 2004), *TFR* 2005, afl. 283, 560-563.

[238] Cass. 14 oktober 1999, *AFT* 2000, 97.

[239] Antwerpen 4 november 2003, *TFR* 2004, afl. 267, 789, noot A. BUGGENHOUT; Rb. Brussel 25 juni 2004, *TFR* 2005, afl. 283, 553; F. KONING, "Demande d'assistance à une administration fiscale d'un autre Etat membre", *Act.Fisc.* 2005, afl. 1, 5-6.

98. Het Hof van Cassatie heeft zich opnieuw over de materie uitgesproken in een arrest van 18 juni 2003: *"Attendu qu'en vertu de l'article 333, alinéas 1er, et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'applicable en l'espèce, l'Administration fiscale peut procéder* ***à des investigations à l'égard du contribuable et de tiers*** *sans préavis pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est du; Que l'alinéa 3 de l'article 333 précité permet à l'Administration* ***d'exercer les mêmes investigations*** *pendant le délai supplémentaire de deux ans prévu à l'article 354, alinéa 2, du même code à condition qu'elle ait* ***notifié préalablement au contribuable****, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, pour la période considérée".*[240] Het Hof van Cassatie maakte in dit arrest niet het onderscheid tussen onderzoekshandelingen verricht bij de belastingplichtige zelf en de onderzoekshandelingen verricht bij derden, maar liet integendeel uitschijnen dat beide soorten van onderzoekshandelingen onder het toepassingsgebied van artikel 333, lid 3 WIB 92 vallen.[241]

99. Omdat het Hof van Cassatie op dat moment nog steeds geen duidelijk standpunt had ingenomen omtrent de draagwijdte van artikel 333, lid 3 WIB 92, bleef de lagere rechtspraak van mening dat een vraag om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie een onderzoekshandeling uitmaakt in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92.[242] Zo was zowel het hof van beroep te Bergen, als de rechtbank van eerste aanleg te Bergen[243] en Brussel, van mening dat de tekst van artikel 333 WIB 92 duidelijk is en niet moet worden geïnterpreteerd. De term 'in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen' waarnaar wordt verwezen in artikel 333 WIB 92 zou betrekking hebben op zowel de onderzoeksdaden ten aanzien van de belastingplichtige zelf en de onderzoeksdaden ten aanzien van derden, als de onderzoeksdaden ten aanzien van openbare diensten, instellingen en inrichtingen.

---

[240] Cass. 18 juni 2003, *TFR* 2004, 1078, noot A. BUGGENHOUT en J. SPEECKE.

[241] *Contra*: X, "Ook in geval van onderzoek bij derden?", *Fiscoloog* 2004, afl. 950, 3.

[242] Bergen 29 mei 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1183, 13; Rb. Bergen 15 april 2010, *Fisc.Koer.* 2010, afl. 2010/09, 473-476; Rb. Brussel 5 september 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 2008/650. De rechtbank van Brussel verwees in zijn vonnis expliciet naar het arrest van het Hof van Cassatie van 18 juni 2003 om te besluiten dat artikel 338 WIB 92 onder het toepassingsgebied van artikel 333, lid 3 WIB 92 valt.

[243] C. BUYSSE, "Ook voorafgaande kennisgeving bij vraag aan buitenlandse fiscus" (noot onder Bergen 29 mei 2009), *Fiscoloog* 2009, afl. 1183, 13.

100. Tegen het arrest van het hof van beroep te Bergen werd echter cassatieberoep aangetekend. Het Hof van Cassatie sprak in een arrest van 18 november 2010 duidelijke taal: *"(…) La disposition imposant la notification préalable vise uniquement les investigations à l'égard du contribuable lui-même et n'est pas applicable lorque l'administration dispose d'éléments permettant l'établissement de l'impôt sans devoir recourir à une investigation complémentaire à l'égard du contribuable lui-même dans le délai supplémentaire de deux ans. En décidant que les investigations auxquelles la notification préalable s'applique sont "les investigations à l'égard des tiers (…) et ne peuvent être limitées aux investigations à l'égard du contribuable lui-même" et en annulant la cotisation litigieuse au motif que "le service de taxation compétent a mis en oeuvre, sans respecter la prescription de l'article 333, alinéa 3, deux procédures d'échanges de renseignements" avec des autorités fiscales étrangères, l'arrêt viole cette dispostion".*[244] Het Hof van Cassatie besloot in dit arrest dat de notificatieplicht in artikel 333, lid 3 WIB 92 van toepassing is op onderzoekshandelingen verricht bij de belastingplichtige zelf, maar in geen geval op onderzoekshandelingen verricht bij derden. Het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie vereist in dat geval geen voorafgaande notificatie. De zekerheid hieromtrent was echter maar van korte duur.

101. Ondanks het negatief standpunt van het Hof van Cassatie bleef de lagere rechtspraak vasthouden aan de visie dat het versturen van een verzoek om informatie naar een buitenlandse fiscale administratie een onderzoeksverrichting in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92 uitmaakt. De rechtbank van eerste aanleg van Namen baseerde zich hiervoor, zoals de overige bevestigende, hoven en rechtbanken op de tekst van artikel 333 WIB 92.[245] Artikel 333, lid 1 bepaalt dat de fiscale administratie het recht krijgt om 'de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen te verrichten', wat alle onderzoekingen inhoudt die worden

---

[244] Cass. 18 november 2010, *FJF* 2012, afl. 2012/16; M.C. VALSCHAERTS, noot onder Cass. 18 november 2010, *RGCF* 2011, afl. 3, 213-216; J. VAN DYCK, "'Voorafgaande kennisgeving': niet bij onderzoek t.a.v. derden?" (noot onder Cass. 18 november 2010), *Fiscoloog* 2011, afl. 1254, 1-2. Het hof van beroep te Brussel baseerde zich in zijn arrest van 10 juni 2012 op het arrest van het Hof van Cassatie om het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 5 september 2008 te 'hervormen': *"Het hof stelt dat het Hof van Cassatie in zijn arrest van 18 november 2010 heeft beslit dat de verplichting tot voorafgaande kennisgeving die opgelegd is in artikel 333, 3e lid van het WIB 92 enkel geldt voor onderzoeken bij de belastingplichtige zelf. De verplichting geldt niet wanneer onderzoeksdaden worden gesteld bij derden".* Brussel 10 juni 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 2012/12.

[245] Rb. Namen 15 december 2011, *Fiscalnet* 2012, nieuwsbrief 12 juni 2012, www.fiscalnet.be.

beoogd in hoofdstuk III van titel VII van het WIB 92 - namelijk elk van de onderzoekingen die worden beoogd in artikel 315 tot artikel 338 van het WIB - en bijgevolg de inlichtingen die worden verkregen in het raam van wederzijdse bijstand tussen de Belgische fiscale autoriteiten en die van de andere lidstaten van de Europese Unie op het vlak van de inkomstenbelastingen. De rechtbank beschouwde het richten van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie bijgevolg als een onderzoeking. De rechtbank overweegt: *"L'alinéa 3 mentionne à nouveau qu'elles peuvent, en outre, être exercées pendant le délai supplémentaire de deux ans"*.[246] Volgens de rechtbank van eerste aanleg van Namen bestaat er met andere woorden geen mogelijkheid tot discussie omtrent de draagwijdte van artikel 333, lid 3 WIB 92.

Het hof van beroep te Antwerpen baseerde zich in een arrest van 8 januari 2013 eveneens op de concrete plaatsing van artikel 333 in het WIB 92 om te besluiten dat de vraag om inlichtingen in het raam van de samenwerking tussen staten een onderzoekshandeling uitmaakt, onderworpen aan de aanvullende termijn van artikel 333, lid 3 WIB 92 *juncto* artikel 354, lid 2 WIB 92.[247] Het hof sprak zich daarentegen niet uit over het gegeven of de fiscale administratie verplicht is om de belastingplichtige voorafgaandelijk te notificeren, omdat de aanvullende onderzoekstermijn reeds was verlopen voor de fiscale administratie.

In een arrest van 17 december 2013 besliste het hof van beroep te Gent,[248] net zoals het hof van beroep te Bergen in een arrest van 10 mei 2016,[249] dat het vragen om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie tijdens de verlengde onderzoekstermijn, zoals bepaald in artikel 333, lid 3 WIB 92, een voorafgaande notificatie vereist van de belastingplichtige.

§ 2. Erkenning door het Hof van Cassatie

102. Aangezien de lagere rechtsinstanties overtuigd bleven van het feit dat het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een andere staat niet alleen een onderzoekshandeling uitmaakt in de zin van artikel 333, lid 1 WIB 92, maar

---

[246] Rb. Namen 15 december 2011, *Fiscalnet* 2012, nieuwsbrief 12 juni 2012, www.fiscalnet.be.

[247] Antwerpen 8 januari 2013, *RABG* 2013, afl. 19, 1336-1346; J. SPEECKE, "De vraag om inlichtingen in het kader van de vestigingsbijstand is een onderzoeksdaad, onderworpen aan de termijnbeperking van artikel 333 WIB 1992" (noot onder Antwerpen 8 januari 2013), *TFR* 2013, afl. 441, 396-397; A. BELLENS, "Vragen stellen aan een buitenlandse administratie vormt een onderzoeksdaad" (noot onder Antwerpen 8 januari 2013), *RABG* 2013, afl. 19, 1346-1348.

[248] Gent 17 december 2013, *TFR* 2014, afl. 462, 487, noot M. VERMEESCH.

[249] Bergen 10 mei 2016, nr. 2015/RG/186, onuitgegeven.

een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige vereist in de aanvullende termijn van vier jaar, was het wachten op een reactie van het Hof van Cassatie. In 2016 kreeg het Hof van Cassatie twee kansen om zich uit te spreken over de materie.

103. In een arrest van 12 februari 2016 bepaalde het Hof van Cassatie: *"Bovendien houden de in artikel 333, derde lid WIB 92 bedoelde onderzoekingen voor de belastingplichtige, de derde of de openbare dienst, instelling of inrichting, bij wie zij plaatsvinden, de verplichting in om op verzoek van de administratie boeken, bescheiden of inlichtingen mee te delen (…)"*.[250] Het Hof van Cassatie erkende hier onder de 'aangezochte persoon' niet alleen de belastingplichtige, maar ook een *"derde, dienst, instelling of publiekrechtelijke entiteit"*.[251] Volgens de belastingplichtige moest de aanslag steeds nietig worden verklaard zodra tijdens de verlengde onderzoekstermijn van artikel 333, lid 3 WIB 92 onderzoek wordt verricht zonder het versturen van een voorafgaande kennisgeving, ongeacht of het gevoerde onderzoek resultaten oplevert. Het Hof van Cassatie oordeelde evenwel anders. Als de beroepsrechter heeft vastgesteld dat de onderzoeksverrichting - het vragen om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie - geen resultaat heeft opgeleverd omdat de buitenlandse staat niet heeft gereageerd, kan deze rechter rechtmatig besluiten dat de onderzoeksverrichting niet de nietigheid van de aanslag tot gevolg heeft, zelfs als zou worden aanvaard dat de verrichting zelf onrechtmatig was.[252] Het is niet duidelijk of het Hof van Cassatie met het arrest van 12 februari 2016 zijn arrest van 18 november 2010 heeft gewijzigd en dat een voorafgaande kennisgeving nodig is bij het vragen om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 99).[253]

104. In een tweede arrest van 20 mei 2016 stelde het Hof van Cassatie duidelijker dat wanneer de fiscale administratie tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar nog onderzoek inzake inkomstenbelastingen wil

---

[250] Cass. 12 februari 2016, AR F.14.0216.F, 3.

[251] Zie ook N. De Becker, "Controle en bewijs" (noot onder Cass. 12 februari 2016), *Fisc.Koer.* 2016, afl. 12, 729.

[252] Cass. 12 februari 2016, AR F.14.0216.F, 2.

[253] Zie ook C. Buysse, "Voorafgaande kennisgeving: toch ook bij onderzoek t.a.v. derden?" (noot onder Cass. 12 februari 2016), *Fiscoloog* 2016, afl. 1467, 7.

verrichten naar de fiscale toestand van een belastingplichtige, zij deze verplicht een voorafgaande kennisgeving moet versturen, ongeacht bij wie het fiscaal onderzoek zou plaatsvinden.[254] Het Hof van Cassatie verantwoordde deze opvatting op dezelfde manier als de overige hoven en rechtbanken, door het feit dat de bepalingen van hoofdstuk III bij titel VII van het WIB 92 de onderzoekingen beogen bij de belastingplichtige maar ook deze die plaats vinden bij een derde of ook nog bij een openbare dienst, instelling of inrichting.[255]

105. De Belgische fiscale administratie bevestigde in haar circulaire van 8 juni 2017 dat het Hof van Cassatie in het arrest van 12 februari 2016 en zeker in het arrest van 20 mei 2016 is teruggekomen op haar vroegere rechtspraak en "*voor recht stelt dat wanneer de bedoelde onderzoekshandelingen binnen de aanvullende termijn van vier jaar betrekking hebben op de toestand van de belastingplichtige de administratie hem voorafgaandelijk in kennis moet stellen van de op hem betrekking hebbende aanwijzingen van belastingontduiking, ongeacht de persoon bij wie de onderzoekshandelingen worden verricht*".[256] De rechtspraak van het Hof van Cassatie is nu in overeenstemming met de exacte bewoordingen van artikel 333, lid 3 WIB 92.[257] De buitenlandse fiscale administratie moet als een derde worden beschouwd wanneer een verzoek om inlichtingen met betrekking tot de belastingplichtige aan deze administratie wordt verzonden.[258] Interessant is dat de Belgische fiscale adminstratie heeft getracht de verzending van een voorafgaande notificatie van aanwijzingen van belastingontduiking in het geval van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie toch te relativeren, door aan te nemen dat het verzoek aan een buitenlandse fiscale administratie tot loutere raadpleging van

---

[254] Cass. 20 mei 2016, AR F.15.0175.F, 2.

[255] Zie ook C. BUYSSE, "Cassatie: voorafgaande kennisgeving ook als onderzoek bij derde gebeurt" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *Fiscoloog* 2016, afl. 1481,1; J. BONNE en W. VETTERS, "Onderzoek bij derden vereist dan toch een voorafgaande kennisgeving" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *RABG* 2016, afl. 19, 1394-1398; K. JANSSENS, "Onderzoek bij derden tijdens fraudetermijn: toch kennisgeving aan belastingplichtige" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *Fisc.Act.* 2016, afl. 28, 14-15.

[256] Ci.2017/C/34, *De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking*, 8 juni 2017, nr. 14; J. VAN DYCK, "Voorafgaande kennisgeving: Administratie volgt Cassatie", *Fiscoloog* 2017, afl. 1525, 1.

[257] Zie ook reeds de visie van DAUGINET in 1990. V. DAUGINET, "Controversen inzake onderzoeksmachten van de Administratie der directe belastingen", *AFT* 1990, 156.

[258] Ci.2017/C/34, *De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking*, 8 juni 2017, nr. 14.

hun gegevensbank geen onderzoeking uitmaakt.[259] Ik ben het evenwel niet eens met dit standpunt. Dit aanvaarden zou een niet te rechtvaardigen onderscheid maken tussen belastingplichtigen waarvan de inlichtingen niet zijn opgenomen in een gegevensbank en die dus moeten worden opgevraagd bij een derde en de belastingplichtigen waarvan de bewuste inlichtingen wel in een gegevensbank zijn opgenomen. Daarnaast zullen staten bepaalde categorieën van inlichtingen wel verzamelen in gegevensbanken, terwijl andere staten deze categorieën van inlichtingen niet verzamelen, waardoor opnieuw een onderscheid ontstaat tussen staten en belastingplichtigen. Ten slotte zal de Belgische fiscale administratie in veel gevallen op voorhand niet kunnen weten of de inlichtingen zich in een gegevensbank bevinden, of dat verder onderzoek nodig is bij derden waarvoor dan wel een notificatie aan de belastingplichtige moest zijn gegeven.

106. Gelet op deze conclusies en het gegeven dat het Hof van Cassatie geen onderzoekingen heeft uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 333, lid 3 WIB 92 wordt het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie in het onderhavige onderzoek beschouwd als een onderzoekshandeling vanuit het oogpunt van de verzoekende administratie die tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar een notificatie van de aanwijzingen van belastingontduiking aan de belastingplichtige vereist. Dit houdt een bevestiging in van de stelling van het Hof van Justitie dat de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek een onderzoekshandeling uitmaakt (*supra* nr. 23). Een analyse van de aard van de procedure vereist echter eveneens een onderzoek naar de situatie in de aangezochte staat (*supra* nr. 28) vooraleer een definitief oordeel hieromtrent kan worden geveld (*infra* nr. 166 e.v.).
De kwalificatie van een verzoek om inlichtingen als onderzoekshandeling in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92 heeft ook tot gevolg dat de belastingplichtige vanuit een Belgisch standpunt recht heeft op bepaalde procedurele waarborgen (*infra* nr. 264 e.v.).

[259] Ci.2017/C/34, *De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking*, 8 juni 2017, nr. 21.

Afdeling 3. Een verzoek om financiële inlichtingen

107. In deze afdeling wordt nagegaan of het versturen van een verzoek om financiële inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie kan worden gelijkgesteld aan een vraag om inlichtingen gericht aan een Belgische financiële instelling. Indien deze vraag bevestigend kan worden beantwoord, zal dit een onmiskenbare positieve invloed hebben op de procedurele rechtsbescherming van de belastingplichtige vanuit Belgisch standpunt. Aanvullend wordt nagegaan of deze vraag nog wel van belang is gelet op de intrede van de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen in de samenwerking tussen administraties voor het vestigen van de inkomstenbelastingen.

§ 1. Het moeilijk te doorbreken bankgeheim

108. De Belgische staat heeft zijn nationaal bankgeheim gedurende lange tijd gekoesterd. Voor de inkomstenbelastingen bestond sinds de invoering van het WIB in 1962 een discretieplicht voor financiële instellingen.[260] De wetgever stelde hieromtrent in de toelichting bij het WIB 1962 *"dat er nood is aan een discretieplicht omdat de bezorgdheid bestaat dat de banken 'overspoeld' zouden kunnen geraken door vragen om inlichtingen van de fiscale administratie, zodat cliënten zouden worden verontrust en hun kapitaal naar een andere staat zouden overbrengen, waar dit soort fiscale onderzoeken wettelijk niet voorzien zijn"*.[261]

De discretieplicht werd in eerste instantie niet opgenomen in het wetboek zelf, maar in de administratieve commentaar.[262] De wettelijke basis kwam er pas bij de wijziging van het WIB door artikel 34 van de wet van 8 augustus 1980.[263] In de rechtsleer werd de nood aan de invoering van het bankgeheim in het WIB

---

[260] F. CAPPELLE, "Het onderzoek bij derden inzake inkomstenbelastingen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Gentse geschriften: de fiscale controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, 71; A. SPRUYT, "De rechten van onderzoek van de fiscus terzake van inkomstenbelastingen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 174.

[261] Toelichting Wetboek Inkomstenbelastingen 1962, *Pas.* 1962, 1314: *"Le gouvernement a estimé nécessaire de ne pas porter atteinte, à ce stade, au secret bancaire. Il emporte, en effet, d'éviter que le fonctionnement normal de ces établissements ne soit entravé par un afflux de demandes de renseignements"*.

[262] Com. IB 1962, nr. 223/6; W. DIERICK, "De fiscus en het bankgeheim", *AFT* 1982, afl. 10, 216.

[263] Artikel 34 wet 8 augustus 1980 betreffende de budgetaire voorstellen 1979-80, *BS* 15 augustus 1980.

verklaard vanuit een arrest van het Hof van Cassatie 25 oktober 1978.[264] Het Hof van Cassatie oordeelde in dit arrest dat de toepassing van artikel 458 Sw. niet kan worden uitgebreid tot diegenen op wie enkel een discretieplicht rust en dat noch de aard van de door de bankier uitgeoefende taken, noch enige wettelijke bepaling aan de bankier de hoedanigheid verleent van een persoon die ertoe is gehouden het beroepsgeheim te eerbiedigen op grond van artikel 458 Sw.[265] De bankier was niet onderworpen aan het strafrechtelijk beschermd beroepsgeheim, maar wel aan een discretieplicht.

Om de discretieplicht van de bankier afdwingbaar te maken, koos de wetgever voor de introductie van artikel 224 WIB 64 (huidig artikel 318 WIB 92). De tekst van het huidig eerste lid van artikel 318 WIB 92 luidt als volgt: *"in afwijking van de bepalingen van artikel 317 (…) is de administratie niet gemachtigd in de rekeningen, boeken en documenten van de bank, wissel, krediet- en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van de cliënten"*. Artikel 318 WIB 92 vormt een uitzondering op het algemeen principe opgenomen in artikel 317 WIB 92 dat de fiscale administratie de ingewonnen inlichtingen bij een belastingplichtige op grond van de wettelijk toegekende onderzoeksbevoegdheden kan gebruiken om derden te belasten.[266] Indien een financiële instelling de gevraagde gegevens toch aan de fiscale administratie zou overdragen, zijn de bewijzen die op die manier zijn verkregen nietig.[267]

109. Het nationaal bankgeheim in artikel 318 WIB 92 is echter niet absoluut. Artikel 318, lid 2 WIB 92 bevat een uitzonderingsgrond op het principe van het bankgeheim.[268] De fiscale administratie kan het bankgeheim opheffen als tijdens een onderzoek naar een financiële instelling het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking wordt vermoed. Het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking moet volgens de

---

[264] D. MAREELS en M. BIHAIN, "Le secret bancaire en droit fiscal belge", *JDF* 1996, 201.

[265] Cass. 25 oktober 1978, *Pas.* 1979, I, 237.

[266] Zie ook R. NIETVELT, "Verleden, heden en toekomst van het Belgisch bankgeheim" in A. DAYEZ en R. DE PIERPONT (eds.), *Liber Amicorum Daniel Mareels. Bancaire en financiële fiscaliteit. Actualiteit en vooruitzichten*, Limal, Anthemis, 2015, 303.

[267] Antwerpen 12 november 1992, *AFT* 1993, 148.

[268] Gewijzigd door artikel 2 wet 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, *BS* 28 juli 2006. Zie de talrijke verwijzingen naar de rechtsleer en rechtspraak aangaande deze uitzonderingsgrond in M. VAN DEN BOSSCHE, "Het fiscale bankgeheim in België. Op zoek naar consistentie in de rechtspraak anno 2007", *TFR* 2007, afl. 321, 342, voetnoot 48.

commentaar bij het WIB 92 duidelijk aan de oppervlakte komen bij een onderzoek naar de eigen fiscale toestand van de financiële instelling.[269] Onder de term 'mechanisme' verstaat de fiscale administratie iedere systeem of geheel van handelingen zonder onderscheid of dat systeem of geheel al dan niet past in de normale praktijk van de financiële instelling.[270] Een voorbeeld van belastingontduiking betreft het opzetten van een frauduleus systeem met het bijzonder opzet de werkelijke toestand voor de fiscale administratie verborgen te houden (*supra* nr. 154). De moeilijkheid voor de fiscale administratie bevindt zich hier in het gegeven dat het bankgeheim slechts kan worden opgeheven naar aanleiding van een concreet onderzoek naar de financiële instelling zelf.

110. Het nationaal bankgeheim, zoals opgenomen in artikel 318 WIB 92, vormde - in 2010 - volgens het Mondiaal Forum de grootste hindernis voor België om te kunnen voldoen aan de internationale standaard inzake de samenwerking tussen staten voor de vestiging van de inkomstenbelastingen (*supra* nr. 59).[271] Nadat België eerst onder internationale druk het voorbehoud bij artikel 26, § 5 OESO-modelverdrag heeft laten varen - en TIEAs heeft afgesloten, (*supra* nr. 57) - was de Belgische wetgever in 2011 bereid om ook het nationaal bankgeheim gedeeltelijk op te heffen.

§ 2. De toepassing van de 'getrapte procedure'

111. Nadat een Belgische parlementaire onderzoekscommissie in een verslag van 2009 tot de conclusie was gekomen dat het nationaal bankgeheim de effectieve bestrijding van belastingontduiking verhinderde[272] en gelet op de reeds vermelde internationale druk door de OESO,[273] voelde België zich verplicht

---

[269] Com. IB 1992, nr. 318/14. Al bestaat daar discussie over in de rechtsleer. M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 255.

[270] De wetgever heeft geen verduidelijking gegeven van het begrip 'mechanisme'. Volgens de fiscale administratie is dit bewust gebeurd en zullen de in de praktijk bepaalde gevallen het begrip verder aflijnen. Com. IB 1992, nr. 318/16.

[271] F. VANISTENDAEL, "Het bankgeheim: een geheime agenda?", *AFT* 2011, afl. 2, 1-4.

[272] Verslag namens de onderzoekscommissie bij het "parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr.52K0034/004, 242.

[273] Zie ook D. COVELIERS, "De versoepeling van het bankgeheim – Deel II: Het fiscaal bankgeheim in het Belgisch recht", *AFT* 2012, afl. 10, 7-8; D. COVELIERS, "De versoepeling van het bankgeheim – Deel I: Internationale aspecten", *AFT* 2012, afl. 3, 19-22.

zijn bankgeheim aanzienlijk te versoepelen via de wet van 14 april 2011.[274] Deze wet voegde een nieuwe tweede paragaaf toe aan artikel 322 WIB 92: "*Wanneer de administratie bij het onderzoek over één of meerdere aanwijzingen van belastingontduiking beschikt of wanneer de administratie zich voorneemt om de belastbare grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341, wordt een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling als een derde beschouwd waarop de bepalingen van paragraaf 1 onverminderd van toepassing zijn. In voorkomend geval kan een ambtenaar met minstens de graad van directeur (…), een ambtenaar (…) ertoe belasten om bij een bank-, wissel-, krediet- en spaarinstelling elke inlichting op te vragen en die nuttig kan zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te bepalen"*.

112. Sinds 1 juli 2011 kan het bankgeheim worden doorbroken zodra de fiscale administratie bij het onderzoek naar een belastingplichtige over één of meer aanwijzingen van belastingontduiking beschikt **of** indien de fiscale administratie zich voorneemt om de belastbare grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341 WIB 92. Artikel 341 WIB 92 bevat de mogelijkheid voor de administratie om over te gaan tot een taxatie op basis van tekenen en indiciën.[275] Daarnaast bevat artikel 322, § 2 WIB 92 de mogelijkheid om het bankgeheim op te heffen als de fiscale administratie beschikt over aanwijzingen van belastingontduiking. De fiscale administratie moet met andere woorden nog geen belastingontduiking hebben vastgesteld, een vermoeden hiervan volstaat. In de administratieve commentaar herneemt de fiscale administratie de lange niet-limitatieve lijst van voorbeelden die als 'aanwijzing van belastingontduiking' in de parlementaire voorbereiding staan opgenomen[276] en de beduidend kortere niet-limitatieve lijst van situaties die geen aanwijzing van belastingontduiking vormen.[277]

---

[274] Art. 55-57 wet 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, *BS* 6 mei 2011; Ci.RH.81/616.308, 5 maart 2012; Ci.AFZ.6/2011-0355, 27 juni 2011.

[275] B. VANDEN BERGHE, "Belastingheffing volgens tekenen en indiciën – II. Rechtspraakoverzicht", *AFT* 2012, afl. 4, 20-44; C. VANDERKERKEN, "Belastingheffing volgens tekenen en indiciën – I. Inleiding: moderner dan ooit", *AFT* 2012, afl. 4, 18-19; W. HUBER, "De vraag om inlichtingen in het kader van de indiciaire taxatie" (noot onder Cass. 4 januari 2007), *TFR* 2007, afl. 321, 373-378; H. VANDEBERGH, "De indiciaire taxatie strijdig met het evenredigheidsbeginsel?", *TFR* 2000, afl. 187, 809-813; W. HUBER, "Bewijs en verweer bij indiciaire taxatie", *AFT* 1996, afl. 1, 4-19.

[276] Amendementen ingediend in de commissie voor de Financiën en de begroting bij het "Wetsontwerp houdende diverse bepalingen", *Parl. St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1208/007, 14-16.

[277] Com. IB 1992, nr. 333/1/12.

De lange lijst van voorbeelden van aanwijzingen van belastingontduiking, in combinatie met de mogelijkheid om het bankgeheim op te heffen als de fiscale administratie het voornemen heeft om over te gaan tot een indiciaire taxatie, doet besluiten dat het nationaal bankgeheim toch in aanzienlijke mate is uitgehold.[278]

113. De fiscale administratie moet om het bankgeheim te kunnen opheffen de getrapte procedure, zoals neergeschreven in artikel 322, § 2 WIB 92, naleven. De door de minister aangestelde ambtenaar mag de machtiging slechts verlenen:

"1° nadat de ambtenaar die het onderzoek voert, de inlichtingen en gegevens met betrekking tot de rekeningen tijdens het onderzoeks middels een vraag om inlichtingen als bedoeld in artikel 316 heeft gevraagd en bij die vraag duidelijk heeft aangegeven dat hij de toepassing van artikel 322, § 2 kan vragen indien de belastingplichtige de gevraagde gegevens verborgen houdt of ze weigert te verschaffen. De opdracht bedoeld in het tweede lid kan pas aanvangen wanneer de termijn bepaald in artikel 316 is verlopen;

2° nadat hij heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek een eventuele toepassing van artikel 341 uitwijst of één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd en dat er vermoedens zijn dat de belastingplichtige gegevens daarover bij een in het tweede lid bedoelde instelling verborgen houdt of dat de belastingplichtige weigert om die gegevens zelf te verschaffen.".

In een eerste fase moet de fiscale administratie de gewenste bankgegevens eerst zelf opvragen bij de belastingplichtige via een vraag om inlichtingen waarin uitdrukkelijk moet worden vermeld dat bij het verborgen houden of bij weigering de gegevens over te dragen, de fiscale administratie zich rechtstreeks tot de financiële instelling kan wenden om de bewuste informatie te verkrijgen. De belastingplichtige krijgt hier aldus de mogelijkheid om spontaan mede te werken aan het fiscaal onderzoek en eventueel zelf de bankgegevens over te dragen aan

[278] Zie ook R. NIETVELT, "Verleden, heden en toekomst van het Belgisch bankgeheim" in A. DAYEZ en R. DE PIERPONT (eds.), *Liber Amicorum Daniel Mareels. Bancaire en financiële fiscaliteit. Actualiteit en vooruitzichten*, Limal, Anthemis, 2015, 309.

de fiscale administratie. Dit volgt uit de algemene medewerkingsplicht van de belastingplichtige tijdens het fiscaal onderzoek.[279]
In een tweede fase, meer bepaald nadat de antwoordtermijn voor de vraag om inlichtingen is verstreken, kan de ambtenaar worden gemachtigd om bij een financiële instelling alle inlichtingen op te vragen die nuttig kunnen zijn om de belastbare grondslag van de belastingplichtige vast te leggen. De aangestelde ambtenaar moet voorafgaandelijk controleren of het onderzoek inderdaad aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd of een indiciaire taxatie verantwoordt. Daarnaast moet om de vraag effectief aan een financiële instelling te kunnen stellen, ofwel de belastingplichtige zijn medewerking aan het fiscaal onderzoek weigeren, ofwel vermoedens aanwezig zijn dat de belastingplichtige gegevens verborgen houdt bij een financiële instelling.

114. De vraag is nu of de Belgische fiscale administratie zich aan de 'getrapte procedure' moet houden in het geval een verzoek om financiële inlichtingen wordt verstuurd naar een buitenlandse fiscale administratie. Het antwoord op deze vraag kan niet in de wet worden teruggevonden. De Belgische fiscale administratie heeft wel in een circulaire van 27 november 1996 aanvaard dat de 'fiscus' zich moet houden aan de onderzoeks- en controlebevoegdheden die door de Belgische wet zijn toegekend.[280] De Belgische fiscale administratie kan, via een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie, geen inlichtingen aan buitenlandse financiële instellingen vragen in de gevallen waar zij ook geen inlichtingen van de Belgische financiële instelling kan verkrijgen. Dit principe vinden we ook terug in artikel 338, § 20 WIB 92 vanuit het standpunt van de buitenlandse fiscale administratie. De buitenlandse fiscale administratie kan volgens deze paragraaf weigeren inlichtingen te verstrekken indien: *"1° de verzoekende lidstaat, op juridische gronden, soortgelijke inlichtingen niet kan verstrekken"* (*infra* nr. 195). Randnummer 15 van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag stelt nog duidelijker: *"it follows that a Contracting State cannot take avantage of the information system of the other Contracting State if it is wider than its own system"*. De Belgische fiscale administratie heeft geen expliciete machtiging gekregen om meer te verzoeken van een buitenlandse

[279] F. VANISTENDAEL, "Het bankgeheim, een geheime agenda?", *AFT* 2011, afl. 2, 2.
[280] Ci.R9.Div.460.792, 27 november 1997; X, "Internationale uitwisseling inlichtingen: recente instructies", *Fiscoloog* 1996, I, afl. 156, 1.

fiscale administratie dan datgene wat de Belgische fiscale administratie zelf op grond van de nationale wetgeving kan verzoeken.[281] We kunnen bijgevolg concluderen dat de Belgische fiscale administratie eerst de bewuste inlichtingen moet opvragen bij de belastingplichtige zelf. Slechts in het geval dat de belastingplichtige de gevraagde financiële inlichtingen niet, of niet correct, wil overdragen aan de Belgische fiscale administratie, kan deze laatste de bewuste informatie opvragen bij een buitenlandse fiscale administratie.

115. Als de Belgische fiscale administratie zich effectief wendt tot een financiële instelling - of een buitenlandse fiscale administratie - voor financiële inlichtingen, moet zij volgens artikel 333/1 WIB 92, bij aangetekende brief, gelijktijdig met het verzenden van het voormelde verzoek om inlichtingen de belastingplichtige in kennis stellen *"van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt"* en die hier aldus een vraag om inlichtingen bij een buitenlandse fiscale administratie rechtvaardigen.[282] De fiscale administratie kan hiervan afwijken indien door de notificatie van de belastingplichtige de rechten van de Schatkist in het gedrang zouden komen. In dat geval zal de fiscale administratie de belastingplichtige pas 30 dagen na het verzenden van de vraag om inlichtingen moeten verwittigen. Wanneer het voornemen van een indiciaire taxatie de aanleiding vormt voor het opheffen van het bankgeheim moeten de gegevens op grond waarvan de fiscale administratie meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 WIB 92 zou leiden en die een verzoek om financiële inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie rechtvaardigen, worden medegedeeld aan de belastingplichtige. Volgens de Raad van State, afdeling wetgeving, veronderstelt dit laatste een opgave van de 'precieze elementen' die een vraag om financiële inlichtingen rechtvaardigen en gaat dit bijgevolg verder dan het louter vermelden van het voornemen tot indiciaire taxatie om een buitensporige

---

[281] C. DOCCLO en S. KNAEPEN, *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities: Belgium* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013, 144; L. DENYS, "Over grensoverschrijdende informatieuitwisseling tussen belastingadministraties en de aanwending ervan voor strafrechtelijk onderzoek" in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys&Breesch, 1996, 184.

[282] Artikel 333/1 WIB 92 wordt datzelfde jaar nog gewijzigd door artikel 9 wet 7 november 2011 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 10 november 2011; Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1737/001.

inbreuk op het privéleven van de belastingplichtige te vermijden.[283] Als een indicie van een hogere gegoedheid dan deze die blijkt uit de aangegeven inkomsten, vermeldt de commentaar bij artikel 333/1 WIB 92 o.a. bezit van kapitaal, geldsommen besteed aan beleggingen, aankoop van een onroerend goed, aankoop van een voertuig, belangrijkste investeringen of leningen, huishoudelijke uitgaven, …[284] Zo erkende het hof van beroep te Gent dat de discrepantie tussen de middelen die nodig zijn voor de verwerving van de eigendom van een villa in Italië en de aangegeven inkomsten voldoende kan zijn voor een indiciaire taxatie.[285]

116. Het recht op notificatie van de belastingplichtige ten gevolge van een verzoek om financiële inlichtingen door de Belgische fiscale administratie aan een buitenlandse administratie houdt een vorm van rechtsbescherming in voor de belastingplichtige tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek vanuit Belgisch standpunt (*infra* nr. 270).

117. Men kan zich de vraag stellen hoe groot het belang van deze verplichting voor de Belgische fiscale administratie vandaag nog is, gelet op de evolutie in de afgelopen jaren naar automatische uitwisseling van financiële inlichtingen tussen de fiscale administraties van staten. Automatische gegevensuitwisseling wordt beschouwd als het meest doeltreffende middel om tot een correcte vaststelling van de belastingschuld in grensoverschrijdende situaties te komen en fiscale fraude te bestrijden.[286] Nadat de Europese Unie in 2011 het startschot heeft gegeven met de samenwerkingsrichtlijn (*supra* nr. 82) kende de evolutie naar een wereldwijde samenwerking tussen de fiscale administraties van staten een hoogtepunt in februari 2012, wanneer Frankrijk, Duitsland, Italië, Spanje en het Verenigd Koninkrijk bekend maakten dat ze een systeem van automatische financiële gegevensuitwisseling met de VS zouden ontwikkelen om zo te voldoen

---

[283] Advies RvS bij "wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen", *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1737/001, 25.

[284] Com. IB 1992, nr. 333/1/17.

[285] Gent 17 december 2013, *TFR* 2014, afl. 462, 487, noot M. VERMEESCH.

[286] Zie voor binnen de Europese Unie: Preambule nr. 10, Richtl.Raad. nr. 2011/16/EU, 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64, 1.

aan hun bilaterale verplichtingen met die staat.[287] Deze mededeling werd beschouwd als het keerpunt in de richting van een algemene internationale standaard van automatische uitwisseling van financiële inlichtingen.[288] Op 19 april 2013 bevestigden de G20-ministers van financiën en de gouverneurs van de Centrale Banken dat automatische gegevensuitwisseling als de te verwachten nieuwe internationale standaard moet worden beschouwd.[289] De omschakeling naar automatische gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties van staten op globale[290], minstens Europese, schaal lijkt onomkeerbaar.[291] Hierna bespreken we de varia aan rechtsinstrumenten voor de grensoverschrijdende automatische uitwisseling van financiële inlichtingen en beantwoorden we de vraag of er wel nog nood is aan de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek voor het bekomen van financiële inlichtingen in een andere staat.

§ 3. Automatische uitwisseling van financiële inlichtingen

118. Het verhaal achter de huidige rechtsinstrumenten voor de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen kent zijn oorsprong in de Verenigde Staten. Hoewel deze er na 2000 in waren geslaagd om via politieke druk in hun

---

[287] Voor een weergave van deze mededeling door '*Her Majesty's Treasury*', zie https://www.gov.uk/government/news/joint-statement-regarding-an-intergovernmental-approach-to-improving-international-tax-compliance-and-implementing-fatca (18 oktober 2017 18 oktober 2017).

[288] Zie ook de verklaring van de Nederlandse staatssecretaris van Financiën in de memorie van antwoord bij het "FATCA-verdrag" tussen Nederland en de VS, waar deze erkent dat *"de FATCA-wetgeving van de VS als een katalysator heeft gewerkt voor de snelle mondiale uitbreidiing van de gegevensuitwisseling"* (Staatssecretaris- Financiën 3 maart 2015, nr. IZV/2015/148U); C. TELLO en J. MALHERBE, "Le foreign account tax compliance act (FATCA) américain: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales", *Révue de droit fiscal* 2014, afl. 1, 1; I. GRINBERG, "Taxing capital income in emerging countries: will FATCA open the door?", *World tax journal* 2013, 333.

[289] De tendens naar een globale automatische gegevensuitwisseling werd door de G20-leiders beaamd op 6 september 2013, http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/ (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[290] Zo hebben DEFERM en BIRON hun twijfels over de haalbaarheid van een globaal systeem van automatische gegevensuitwisseling zonder mazen in het net. Het is inderdaad afwachten of het verregaande systeem zich in 2018 en later ook zal uitstrekken tot buiten de Europese Unie. K. DEFERM en R. BIRON, "Globale automatische uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden: tussen mythe en realiteit", *TFR* 2016, afl. 496, 165-184. Zie ook in gelijkaardige zin L.A. SHEPPARD, "Machiavellian pragmatism in tax enforcement", *Tax notes international* 2015, 926-929; J.L. HARRINGTON, "Automatic information exchange: did the dog just catch the bus?", *Tax notes International* 2014, 59-63; L.A. SHEPPARD, "Will information reporting catch the superrich?", *Tax notes International* 2014, 783-788.

[291] A. BRODZKA, "Automatic exchange of tax information in the European Union – The Standard for the future", *European taxation* 2016, 26-33; J.A.R. VAN EIJSDEN, "Internationale uitwisseling van informatie", *TFO* 2015, afl. 139.3.; L.J.A. PIETERSE, "Internationale uitwisseling van informatie", *WFR* 2015, afl. 979; F. SMET, "Internationale financiële en fiscale transparantie: steeds meer realiteit", *Fiscoloog internationaal* 2015, afl. 380, 4; BA. PEETERS, "Uitwisseling van inlichtingen: een voortschrijdend proces", *Internationale fiscale actualiteit* 2014, afl. 364, 2; P. BAKER, "Automatic exchange of information – the arrival of a new international norm of taxation", *BTR* 2013, afl. 4, 371-373; M. SAPIRIE, "The end of International tax planning", *Tax notes International* 2013, 107-108.

dubbelbelastingverdragen het nationaal bankgeheim van de contracterende partner te laten opheffen (*supra* nr. 51), bleek in 2008 dat de Verenigde Staten nog steeds werden geconfronteerd met een jaarlijks verlies van enkele biljoenen dollars ten gevolge van grensoverschrijdende belastingontduiking.[292] Om deze belastingontduiking adequaat te bestrijden, was volgens de Verenigde Staten automatische uitwisseling van financiële inlichtingen de meest aangewezen oplossing om belastingplichtigen ertoe aan te zetten transparant te zijn over hun in een andere staat behaalde inkomsten.[293] Deze uitwisseling wilden ze bekomen door het afsluiten van intergouvernementele akkoorden met andere staten, als formalisering van de *'Foreign Account Tax Compliance Act'* (hierna FATCA). België heeft op 23 april 2014 een intergouvernementeel akkoord gesloten met de Verenigde Staten ter uitvoering van de FATCA-verplichtingen.[294]

FATCA heeft tot doel ervoor te zorgen dat alle directe en indirecte eigenaars van buitenlandse rekeningen met de Amerikaanse nationaliteit jaarlijks de waarde van en de inkomsten uit deze rekeningen aan de *'Internal Revenue Service'* (hierna IRS) doorgeven.[295] Het succes achter de intergouvernementele akkoorden zette de G20 ertoe aan om, in samenwerking met de OESO, een globaal alternatief te ontwikkelen voor FATCA, meer bepaald de *'Common Reporting Standard'* (hierna CRS). De CRS is grotendeels op FATCA gebaseerd en beoogt de hierin voorziene automatische uitwisseling van financiële gegevens

---

[292] Permanent Subcommittee on Investigations of the Staff of the Homeland Security and Governmental affairs, *Tax haven banks and U.S. Tax Compliance*, 2008, 3, http://www.hsgac.senate.gov/download/report-psi-staff-report-tax-haven-banks-and-us-tax-compliance-july-17-2008 (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); E. SNYDER, "FATCA and the broader tax crackdown", *T&T* 2015, afl. 6, 596-604; J. ARORA, "Tracing FATCA from idea to implementation", *Tax notes international* 2014, 7; J. BLANK en R. MASON, "Exporting FATCA", *New York University Law and Economics working papers* 2014, afl. 3, 2.

[293] Preambule Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", gedaan te Brussel op 23 april 2014.

[294] Wet 22 december 2016 houdende instemming met de volgende internationale akten: - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", gedaan te Brussel op 23 april 2014; - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika, gedaan te Brussel op 29 en 30 september 2015, ter aanvulling van het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", ondertekend te Brussel op 23 april 2014, *BS* 9 januari 2017.

[295] C. TELLO, "FATCA: Catalyst for global cooperation on exchange of tax information", *Bulletin for international taxation* 2014, 91.

wereldwijd toe te passen op grond van artikel 6 multilateraal verdrag[296], of artikel 8 samenwerkingsrichtlijn.[297] Sommige staten baseren zich op hun TIEAs of dubbelbelastingverdragen om de CRS toe te passen.[298] De Europese Unie wijzigde de samenwerkingsrichtlijn opdat deze eveneens kon voldoen aan de verplichtingen inzake FATCA en CRS.[299]

De Belgische wetgever heeft de verplichtingen die voortvloeien uit de nieuwe rechtsinstrumenten voor de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen tussen fiscale administraties voor de vaststelling van de inkomstenbelastingen omgezet in de wet van 16 december 2015.[300] De wetgever heeft zich in deze wet beperkt tot het omzetten van de verplichtingen voor de financiële instellingen. De richtlijn voor de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen tussen fiscale administraties heeft de wetgever pas op 31 juli 2017 omgezet in artikel 338 WIB 92.[301] De toepassing van de CRS zou de wetgever hebben opgenomen in administratieve akkoorden,[302] maar deze zijn nog niet officieel gepubliceerd. Voorafgaand wordt de spaarrichtlijn als zijnde het eerste rechtsinstrument voor een gestructureerde uitwisseling van financiële inlichtingen, meer bepaald interesten, besproken.

A. De spaarrichtlijn

---

[296] Artikel 6 Protocol 27 mei 2010 tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, *BS* 15 januari 2015.

[297] K. MARSOUL, "FATCA and beyond: global information reporting and withholding tax relief", *Derivatives and financial instruments* 2014, 8-9; S. MORSE, "Ask for help, Uncle Sam: the future of global tax reporting", *Vilanova Law Review* 2012, 544.

[298] Voor een overzicht van alle bilaterale akkoorden en op welk rechtsinstrument ze zijn gebaseerd voor de toepassing van de CRS verwijzen we naar de website van de OESO, http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/#d.en.345426 (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[299] Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1.

[300] Wet 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *BS* 31 december 2015.

[301] Artikel 3 wet 31 juli 2017 houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *BS* 11 augustus 2017.

[302] Dit blijkt uit het verslag aan de Koning bij het Koninklijk Besluit van 14 juni 2017 dat de lijst van de andere aan rapportering onderworpen rechtsgebieden en de lijst van de deelnemende rechtsgebieden vastlegt ter uitvoering van de wet van 16 december 2015. KB 14 juni 2017 dat de lijst van de andere aan rapportering onderworpen rechtsgebieden en de lijst van de deelnemende rechtsgebieden vastlegt, met het oog op de toepassing van de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *BS* 19 juni 2017.

119. In 2003 vaardigde de Europese raad een richtlijn uit over belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling ('spaarrichtlijn').[303] Dit onderdeel wordt in de verleden tijd geschreven omdat de Europese raad de spaarrichtlijn op 10 november 2015 via richtlijn 2015/2060/EU heeft opgeheven (*infra* nr. 128). De spaarrichtlijn had tot doel te komen tot een heffing van spaarrente in de inkomstenbelastingen in de woonplaats van de uiteindelijk gerechtigde volgens het daar van toepassing zijnde nationaal recht (art. 1 spaarrichtlijn). Om dit te bereiken, moest iedere staat op de hoogte zijn van alle rentebetalingen aan zijn inwoners die plaatsvinden op het territorium van een andere lidstaat. Gelet op de territoriale begrenzing van de fiscale handhavingsbevoegdheid van staten (*supra* nr. 17) moest in een systeem van samenwerking tussen staten worden voorzien. De spaarrichtlijn voorzag in een automatische gegevensuitwisseling van grensoverschrijdende rentebetalingen.

Het tweede hoofdstuk van de spaarrichtlijn beschreef de procedure hiervoor. Deze gebeurde in twee chronologische stappen. In een eerste fase verstrekte de uitbetalende instantie[304] de bevoegde autoriteit van de lidstaat van vestiging minimaal de volgende gegevens: de identiteit en woonplaats van de uiteindelijk gerechtigde[305], de naam en het adres van de uitbetalende instantie, het rekeningnummer van de uiteindelijk gerechtigde en (voldoende) gegevens over de rentebetaling[306] (art. 8). Wanneer rente werd uitbetaald aan een in een lidstaat gevestigde entiteit ten gunste van de uiteindelijk gerechtigde werd deze op het moment van het verrichten van de rentebetaling, ongeacht uitzonderingen, ook beschouwd als een uitbetalende instantie (art. 4.2.). Deze entiteit viel bijgevolg onder dezelfde rapporteringsplicht aan de bevoegde autoriteit in zijn eigen lidstaat. In een tweede fase wisselde de bevoegde autoriteit van de lidstaat van de uitbetalende instantie de verkregen informatie, onder artikel 8, automatisch uit met de bevoegde instantie van de lidstaat van

---

[303] Richtl.Raad. nr. 2003/48/EG, 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten die spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 26 juni 2003, afl. 157, 38-48.

[304] Onder "uitbetalende instantie" verstaan we *"elke martkdeelnemer die rente uitbetaalt of een rentebetaling bewerkstelling ten onmiddelijke gunste van de uiteindelijk gerechtigde"* (artikel 4 spaarrichtlijn).

[305] Onder "uiteindelijk gerechtigde" verstaan we *"elke natuurlijke persoon die een rentebetaling ontvangt, of ten gunste van wie een rentebetaling wordt bewerkstelligd, tenzij deze aantoont dat de rentebetaling niet te zijner gunste is ontvangen of bewerkstelligd is"* (artikel 2 spaarrichtlijn).

[306] Onder rentebetaling verstaan we: a) rente, uitbetaald of bijgeschreven op een rekening, die is terug te voeren op enigerlei schuldvordering (…), b) rente die is aangegroeid op het moment van de verkoop, terugbetaling of aflossing van de onder a) bedoelde schuldvorderingen (…) (artikel 6 spaarrichtlijn).

de uiteindelijk gerechtigde (art. 9). De automatische gegevensuitwisseling gebeurde jaarlijks, binnen zes maanden na afloop van het 'belastingjaar' van de lidstaat van de uitbetalende instantie, voor alle gedurende dat jaar verrichte rentebetalingen. De artikelen van de bijstandsrichtlijn behielden hun werking, zolang de spaarrichtlijn hier niet van afweek (*lex specialis*). Het systeem van de automatische gegevensuitwisseling in de spaarrichtlijn werd afhankelijk gesteld van de medewerking van de uitbetalende instanties van de rentebetalingen.[307]

120. De Belgische wetgever heeft de spaarrichtlijn omgezet in artikel 338*bis* WIB 92, zoals ingevoegd bij artikel 13 wet van 17 mei 2004.[308] De tweede en derde paragraaf van artikel 338*bis* WIB 92 schoven de toepassing van artikel 318 WIB 92 opzij ten voordele van de samenwerking tussen staten. Als de Belgische fiscale administratie inlichtingen aangaande rentebetalingen aan uiteindelijk begunstigden, gevestigd op zijn territorium, van een andere lidstaat ontving, mocht ze deze informatie gebruiken om de inkomstenbelastingen te vestigen. Daarnaast kon het nationaal bankgeheim de automatische uitwisseling van grensoverschrijdende rentebetalingen met de andere lidstaten niet verhinderen. België maakte echter gebruik van het overgangsregime, in art. 4 van de wet, tot 31 december 2009.

De toepassing van het overgangsregime vereiste dat de uitbetalende instantie, als de uiteindelijk gerechtigde in een andere lidstaat woonachtig is, een bronbelasting inhield, meer bepaald de 'woonstaatheffing', op de interesten die werden betaald of bijgeschreven. Van de woonstaatheffing werd 75 procent

---

[307] Voor een uitgebreide (technische) bespreking van de spaarrichtlijn verwijzen we naar: P. KERMODE, L. DE BROE, K. MARSOUL, A. HAELTERMAN, F. VANISTENDAEL, J. CROMBEZ, K. JANSSENS, W. PUTZEYS en A. RASSCHAERT, "Taxation of savings income in a globalized world – Report on the sixth Pof. Em. Fr. Vanistendael Lectures in International and European Tax Law", *AFT* 2013, afl. 12, 28-29; J. SCHRÖDER, "Savings taxation and banking secrecy" in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 59-75; A.M. JIMENEZ, "Loopholes in the EU savings tax directive", *Bulletin for international taxation* 2006, 480-494; X. OBERSON, "L'échange de renseignement sur la base de l'accord entre l'Union européenne et la Suisse sur l'imposition des revenus de l'épargne" in X. (ed.), *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel, Bruylant, 2006, 855-866; F. VANISTENDAEL en S. VANOPPEN, "De Europese interest-spaarrichtlijn: is er leven na de deadline?", in A. HAELTERMAN en JURA FALCONIS (eds.), *Jura Falconis Libri Fiscale Amnestie (EBA)*, Brussel, Larcier, 2005, 133-166; A. CLAES en A. BROCHEZ, "De spaarrichtlijn en de omzetting ervan in het Belgische Recht", *RW* 2005, 1361-1369; J. MALHERBE en O. HERMAND, "La nouvelle Directive du 3 juin 2003 sur la Fiscalité de l'épargne: élément d'actualité", *JT* 2004, 150-154; M. DASSESSE, "The EU Directive 'on taxation of savings': the provisional end of a long journey", *EC Tax Review* 2004, 41-46; S. DELAUDE, "Fiscalité européenne de l'épargne: grand bouleversement est-il pour demain?", *RGF* 2003, afl. 6, 7-13;

[308] Artikel 13 wet 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgisch recht van de Richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de roerende voorheffing, *BS* 27 mei 2004.

overgedragen aan de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde. Het tarief van de woonstaatheffing was afhankelijk van het jaar van toekenning van de interest: 15 procent (eerste drie jaar), 20 procent (de volgende drie jaar) en 35 procent (daarna) na de datum van inwerkingtreding van de wet, meer bepaald 1 juli 2005 (art. 4). De uiteindelijk gerechtigde kon de woonstaatheffing ontlopen door aan zijn fiscale administratie een verklaring te vragen die de uitbetalende instantie moest toelaten geen bronheffing in te houden (combinatie art. 5 en 7). Deze verklaring bevatte minstens de gegevens van de uitbetalende instanties en (het rekeningnummer van) de uiteindelijk begunstigde. De uiteindelijk gerechtigde van de interesten kon bijgevolg zelf kiezen tussen de anonimiteit van de woonstaatheffing in de bronstaat en de transparantie van de correcte heffing van de inkomstenbelastingen in zijn woonstaat.

121. Via artikel 8 van het Koninklijk Besluit van 27 september 2009 werd het overgangsregime van de woonstaatheffing opgeheven en kreeg de automatische uitwisseling van grensoverschrijdende rentebetalingen van Belgische oorsprong in artikel 338*bis* WIB 92 uitwerking voor interestbetalingen gedaan of bewerkstelligd vanaf 1 januari 2010.[309] Dit vreemd ogend wetgevend proces viel te verklaren vanuit de terughoudende opstelling van de Belgische staat tijdens het eerste decennium van de 21ste eeuw (*supra* nr. 50 en 52). Het nationaal bankgeheim verhinderde dat België in die periode financiële inlichtingen uitwisselde met andere staten. De druk vanuit de Europese Unie - en de OESO - heeft België in 2009 ertoe aangezet zijn bankgeheim op te heffen voor het grensoverschrijdend uitwisselen van interestbetalingen. De spaarrichtlijn bleek een voorbode van een uitgebreide automatische uitwisseling van financiële inlichtingen tussen staten op wereldwijd niveau.

B. Een veelvoud aan rechtsinstrumenten

122. De Belgische fiscale administratie moet zich bij de automatische uitwisseling van financiële informatie houden aan een kluwen van instrumenten. De automatische uitwisseling met de Verenigde Staten gebeurt op basis van het intergouvernementeel akkoord van 23 april 2014. Artikel 3.6. van dat akkoord

[309] Artikelen 1-5 KB 27 september 2009 betreffende de inwerkingtreding van artikel 338*bis*, § 2, eerste tot derde lid van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 1 oktober 2009.

bepaalt evenwel dat de uitwerking van de automatische gegevensuitwisseling gebeurt op grond van de regeling voor onderling overleg zoals bepaald in artikel 6 multilateraal verdrag. Beide staten dienen bijgevolg een administratieve regeling overeen te komen.[310] Door de concrete uitwerking van de automatische gegevensuitwisseling aan de staten over te laten, biedt artikel 6 multilateraal verdrag ook een grondslag voor de staten om de CRS-verplichtingen na te leven. De CRS kan ook worden uitgewerkt via dubbelbelastingverdragen of TIEAs. Tenslotte vormt de gewijzigde samenwerkingsrichtlijn een grondslag om automatisch financiële informatie uit te wisselen binnen de Europese Unie. Deze ondoordachte evolutie wordt door VANISTENDAEL terecht als de *'international information exchange puzzle'* omschreven.[311]

1° Intergouvernementeel akkoord België-VS

123. Het intergouvernementeel akkoord tussen staten voor de naleving van de FATCA-verplichtingen is ontstaan omdat FATCA vooral in de Europese Unie moeilijk kon worden uitgevoerd.[312] FATCA vereist dat buitenlandse financiële instellingen een overeenkomst afsluiten met de IRS, ten gevolge waarvan ze informatie moeten rapporteren over iedere Amerikaanse rekening in het bezit van een Amerikaanse persoon of van een buitenlandse entiteit met substantiële Amerikaanse eigenaars (art. 1471 (c) Internal Revenue Code).[313] Deelnemende financiële instellingen zijn eveneens verplicht om dertig procent bronheffing in te houden op bepaalde betalingen aan weerspannige rekeninghouders of andere financiële instellingen die niet willen voldoen aan de voorwaarden van FATCA (art. 1471 (b)(1)(D) Internal Revenue Code).[314] Het komt bijgevolg toe aan de

---

[310] De FOD financiën lijkt het akkoord van 23 april 2014 echter als de administratieve regeling te beschouwen, wat een contradictie vormt met artikel 3.6. van het akkoord. http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=e952df53-8326-449a-aaf2-0d9a8a49b3bf#findHighlighted (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[311] F. VANISTENDAEL, "The international information exchange puzzle", *Tax notes International* 2014, 1149-1153.

[312] C. TELLO, "FATCA: Catalyst for global cooperation on exchange of tax information", *Bulletin for international taxation* 2014, 92.

[313] M.L. SCHIPPERS, "FATCA en automatische uitwisseling van informatie", *WFR* 2014, afl. 102; J. RICHARD HARVEY JR, "Offshore accounts: insider's summary of FATCA and its potential future", *Villanova law review* 2012, 487; F. VANISTENDAEL, "FATCA: alles is belastbaar tenzij het tegendeel bewezen wordt", *AFT* 2011, afl. 4, 2.

[314] C. TELLO en J. MALHERBE, "Le FATCA américan: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales", *Revista Romana de drept al afacerilor* 2014, afl. 5, 74; I. GRINBERG, "The battle over taxing offshore accounts", *UCLA Law Review* 2012, afl. 304, 334-335; O. HERMAND, P.

'weerspannige rekeninghouder' om aan te tonen dat hij geen Amerikaans persoon is en bijgevolg niet aan de bronheffing moet worden onderworpen.[315] Als een financiële instelling weigert om de FATCA-regels na te leven, zal deze het subject zijn van een bronheffing van dertig procent op Amerikaanse bronbetalingen, voornamelijk dividenden, interesten, vaste of vaststelbare jaarlijkse of periodieke winsten en elke bruto-opbrengst van de verkoop van eender welke vermogen van een type dat rente of dividenden kan opleveren uit bronnen binnen de Verenigde Staten.[316]

124. FATCA, als eenzijdige fiscale handhavingsmaatregel met extraterritoriale gevolgen, gaf aanleiding tot kritiek en bezorgdheden.[317] FATCA was ingevoerd om buitenlandse rekeningen van Amerikaanse personen te bestrijden, waardoor de geviseerde financiële instellingen logischerwijze in een andere staat zijn gevestigd. Om de financiële instellingen te dwingen de verplichtingen na te leven, maken de Verenigde Staten gebruik van een 'wortel en stok'-principe, meer bepaald via het opleggen van een bronheffing aan niet-medewerkende instellingen.[318] De rapporteringsverplichtingen voor de financiële instellingen aan een buitenlandse staat kunnen echter in conflict komen met de bepalingen van de nationale privacywetgeving.[319]

De oplossing voor deze mogelijke problemen en kritiek werd gevonden in de intergouvernementele akkoorden.[320] Op 7 februari 2012 kondigden de *US Treasury* en Frankrijk, Duitsland, Spanje, Italië en het Verenigd Koninkrijk aan

---

DELACROIX, G. COLOT en B. PASSAGEZ, "Fatca of het nieuwe Amerikaanse fiscale imperialisme", *AFT* 2011, afl. 4, 20-22.

[315] L. CAVELTI, "Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in International taxation", *World Tax Journal* 2013, 185.

[316] S.W. BIJL DE VROE en T.C. VALENBREDER, "FATCA: taxation without representation", *MBB* 2013, afl. 5, 184; C. TELLO en J.C. ARNOLD, "Proposed FATCA regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain", *Bulletin for international taxation* 2012, 213; A.G. SORIANO, "Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point", *Intertax* 2012, afl. 10, 549; G. COLOT, O. HERMAND en P. DELACROIX, "FATCA-wetgeving legt zware administratieve lasten op", *Internationale fiscale actualiteit* 2011, afl. 2.

[317] A. ATHANASIOU, "FATCA: swatting flies with atom bombs", *Tax notes international* 2015, 11-14; J. BLANK en R. MASON, "Exporting FATCA", *New York University Law and Economics working papers* 2014, afl. 3, 4-5; A. BRODZKA, "The road to FATCA in the European Union", *European taxation* 2013, 517-520.

[318] L. CAVELTI, "Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in International taxation", *World Tax Journal* 2013, 186.

[319] I. GRINBERG, "Taxing capital income in emerging countries: will FATCA open the door?", *World tax journal* 2013, 331.

[320] L. PARADA, "Intergovernmental Agreements and the implementation fo FATCA in Europe", *World tax journal* 2015, afl. 2; M. SOMARE en V. WOHRER, "Two different FATCA model intergovernmental agreements: which is preferable?", *Bulletin for internat taxation* 2014, 395-403; M. SAPIRIE, "Model agreements signal move to automatic info exchange", *Tax notes international* 2012, 601.

dat ze een modelakkoord hadden ontwikkeld, meer bepaald Model I IGA, dat het probleem van de conflicterende wetgeving moest oplossen door te vereisen dat de financiële instellingen de voor FATCA noodzakelijke inlichtingen zouden vrijgeven aan hun nationale fiscale administratie in plaats van aan de IRS.[321] De nationale fiscale administratie van die staat geeft dan op zijn beurt de financiële informatie door aan de IRS op grond van een dubbelbelastingverdrag, een TIEA of artikel 6 van het multilateraal verdrag.[322] Het akkoord tussen België en Verenigde Staten vindt zijn grondslag in het multilateraal verdrag.[323] Artikel 3.1. van het akkoord bepaalt dat de automatische uitwisseling van de financiële informatie plaatsvindt binnen de negen maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de informatie betrekking heeft.

2° De OESO-standaard voor financiële automatische gegevensuitwisseling

125. Op de G20-top in juni 2013 presenteerde de OESO het rapport getiteld '*A step change in tax transparency*', dat de stappen vastlegde om tot een globaal systeem van automatische financiële gegevensuitwisseling te komen.[324] Uit dit rapport volgde op 21 juli 2014, na een aanvaarding van de OESO-standaard door 47 staten op 6 mei 2014,[325] de publicatie van de nieuwe standaard inzake de automatische uitwisseling van financiële informatie,

---

[321] US Treasury Departement, *Joint statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing FATCA*, 7 februari 2012, http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[322] C. TELLO, "FATCA: Catalyst for global cooperation on exchange of tax information", *Bulletin for international taxation* 2014, 93.

[323] J. MALHERBE en C. TELLO, "FATCA et l'accord intergouvernemental Belgo-Américain: un schéma", *JDF* 2015, 5-21; G. COLOT, O. HERMAND en P. DELACROIX, "Intergouvernementeel FATCA-akkoord tussen België en VS ondertekend", *Fiscoloog internationaal* 2014, afl. 366, 1; O. HERMAND, G. COLOT en A. DE THIBAULT, "Automatische gegevensuitwisseling: ook België zal FATCA-akkoord afsluiten", *Fiscoloog internationaal* 2013, afl. 359, 6

[324] OESO, *A step change in tax transparency. OECD report for the G8 summit Lough Ernie, Enniskillen, June 2013*, Parijs, OESO, 2013, 16 p., https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); P. RADCLIFFE, "The OECD's Common Reporting Standard: the next step in the global fight against tax evasion", *Derivatives & Financial Instruments* 2014, 161.

[325] OESO, *Declaration on automatic exchange of information in tax matters, 6 mei 2014*, Parijs, OESO, 2014, http://www.oecd.org/newsroom/countries-commit-to-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters.htm (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); A. KNOBEL en M. MEINZER, *The end of bank secrecy? Bridging the gap to effective automatic information exchange. An evalution of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives*, Chesham, Tax justice network, 2014, 63 p.; P. RADCLIFFE, "The OECD's Common Reporting Standard: the next step in the global fight against tax evasion", *Derivatives & Financial Instruments* 2014, 160-169.

bestaande uit de CRS, de *'Model Competent Authority Agreement'* (hierna MCAA) en de commentaar bij beide instrumenten.[326] De globale standaard van de OESO is het resultaat van de combinatie tussen de CRS en de MCAA. De CRS is in grote mate gebaseerd op de bepalingen uit de intergouvernementele akkoorden die worden gebruikt om FATCA op grote schaal te implementeren (*supra* nr. 124).[327] De OESO heeft wel rekening gehouden met het globaal karakter van de standaard en bijgevolg afstand genomen van bepaalde typische Amerikaanse kenmerken, zoals het bepalen van het toepassingsgebied op grond van het burgerschap en het gebruik van een uitgebreide bronbelasting.[328]

Opdat een staat de standaard kan toepassen, moet deze twee stappen uitvoeren.[329] Ten eerste moet een staat de CRS-verplichtingen opnemen in de nationale wetgeving. Deze verplichtingen houden in dat financiële instellingen de *due diligence*-procedures en de rapporteringsregels moeten toepassen om de gevraagde informatie te kunnen identificeren en over te dragen aan de nationale bevoegde autoriteit.[330] België heeft deze verplichtingen opgenomen in de wet van 16 december 2015 (*infra* nr. 130). Ten tweede moet een deelnemende staat in een MCAA stappen om zo de automatische financiële gegevensuitwisseling te activeren. Een MCAA is geen zelfstandige grondslag en moet bijgevolg worden gebaseerd op een bestaand instrument, zoals een dubbelbelastingverdrag, een TIEA, artikel 6 multilateraal verdrag, of de samenwerkingsrichtlijn. Automatische gegevensuitwisseling op basis van de MCAA gebeurt dus steeds op bilaterale basis.

---

[326] OESO, *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*, Parijs, OESO, 2014, 307 p., http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[327] A. VENARDOS, "CRS – Wiil it really be 'Son of FATCA'?", *Trusts & Trustees* 2016, 1-8; P.R. ALTENBURGER, "Coexistence between FATCA and MCAA – potential conflicts", *Tax notes International* 2015, 337-340; M. SAPIRIE, "The Common Reporting Standard and FATCA", *Tax notes International* 2015, 558-560.

[328] OESO, *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*, Parijs, OESO, 2014, 10, nr. 5.

[329] OESO, *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*, Parijs, OESO, 2014, 14, nr. 16; X. "OECD publishes long anticipated commentary on Common Reporting Standard", *Journal of International Taxation* 2015, afl. 11, 38-41.

[330] OESO, *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*, Parijs, OESO, 2014, 15-16, nrs. 19-21.

De OESO heeft een MCAA-model uitgewerkt waarop de staten zich kunnen baseren.[331] De uit te wisselen informatie komt grotendeels overeen met FATCA en de informatie moet eveneens binnen de negen maanden na het eindigen van het kalenderjaar worden overgedragen aan de andere staat (art. 3.3 MCAA-model).

3° Europese FATCA en de opheffing van de Spaarrichtlijn

126. Doordat steeds meer lidstaten na het engagement van de vijf grote Europese staten op 7 februari 2012 (*supra* nr. 124) plannen maakten om een intergouvernementeel akkoord met de Verenigde Staten af te sluiten, zag de Europese Raad zich genoodzaakt om een eigen initiatief te ondernemen voor de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen.[332] Artikel 19 van de samenwerkingsrichtlijn bepaalt namelijk het volgende: *"De lidstaat die voorziet in een samenwerking met een derde land welke verder reikt dan de bij deze richtlijn geregelde samenwerking, kan de verder reikende samenwerking niet weigeren aan een andere lidstaat die met hem deze verder reikende, wederzijdse samenwerking wenst aan te gaan"*. De enige mogelijkheid om te vermijden dat de automatische financiële uitwisseling binnen de Europese Unie alle richtingen uitsloeg, was het doen van een voorstel om de automatische gegevensuitwisseling in de samenwerkingsrichtlijn uit te breiden naar interesten, dividenden, rekeningtegoeden, vermogenswinsten en bruto-opbrengsten uit de verkoop van financiële activa.[333] Op 9 december 2014 werd de richtlijn 2014/107/EU (hierna Europese FATCA[334]) formeel aangenomen.[335] De richtlijn

---

[331] OESO, *Multilateral Competent authority agreement on automatic exchange of financial account information*, http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[332] Preambule nr. 7-8, Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1

[333] Voorstel 12 juni 2013, voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de belastingen, COM(2013) 348 final, http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2013)0348_/com_com(2013)0348_nl.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017); F. SMET en G. VERACHTERT, "EU-Commissie wil een zo ruim mogelijke automatische gegevensuitwisseling", *Fiscoloog internationaal* 2013, afl. 355, 6.

[334] De Raad erkent zelf dat zowel de globale standaard van de OESO als de gewijzigde richtlijn zijn gebaseerd op FATCA. Daarom opteren we voor de naam "Europese FATCA". Preambule nr. 2, Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1; K. DEFERM, "Fiscus weet weldra alles over buitenlandse rekeningen", *Fiscale actualiteit* 2015, afl.

was gebaseerd op het voorstel van de Raad, maar is ook consistent met de regels inzake rapportage en *due diligence* in de CRS, om te vermijden dat de last voor de financiële instellingen wordt verhoogd.[336]

127. De Europese FATCA voorziet in een systeem van automatische gegevensuitwisseling van financiële tegoeden die inwoners van een EU-lidstaat aanhouden bij financiële instellingen in een andere lidstaat van de Europese Unie. Het toepassingsgebied van artikel 8 van de samenwerkingsrichtlijn moest worden beschouwd als zo te zijn uitgebreid dat het dezelfde categorieën voor de uitwisseling omvat als de globale standaard van de OESO.[337] Dit verklaart ook waarom de Europese lidstaten de samenwerkingsrichtlijn kunnen gebruiken om hun verplichtingen inzake de CRS te vervullen (*supra* nr. 125). Artikel 1 Europese FATCA wijzigde de automatische gegevensuitwisseling zoals bepaald in artikel 8 van de samenwerkingsrichtlijn. Zo werd het nieuwe lid 3*bis* ingevoegd dat bepaalt welke inlichtingen de fiscale administratie automatisch verstrekt aan de fiscale administratie van elke andere lidstaat met betrekking tot belastingtijdvakken vanaf 1 januari 2016 betreffende een te rapporteren rekening. Daarnaast werd lid 6 van artikel 8 vervangen: *"De inlichtingen worden als volgt verstrekt: (…) b) voor de in lid 3 bis vermelde informatie jaarlijks, binnen negen maanden na het einde van het kalenderjaar (…), waarop de inlichtingen betrekking hebben"*. Artikel 8, lid 3*bis* en lid 6, b) van de samenwerkingsrichtlijn bevatten aldus de belangrijkste elementen van de automatische uitwisseling van financiële informatie tussen de lidstaten.
Alle lidstaten moesten de Europese FATCA voor 31 december 2015 hebben omgezet in hun nationale wetgeving. België heeft dit gedaan via de wet van 16

2, 1-6; F. SMET, "Automatische gegevensuitwisseling: 'Europese FATCA' goedgekeurd", *Fiscoloog internationaal* 2014, afl. 373, 5.

[335] Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1.

[336] Preambule nr. 9, Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1; K. DEFERM en D-E. PHILIPPE, "De automatische uitwisseling van bankgegevens binnen de Europese Unie: analyse van de due diligence procedures", *Bank- en Financiaal recht* 2015, 224-231; M. SOMARE en V. WOHRER, "Automatic exchange of financial information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the global movement towards transparency", *Intertax* 2015, afl. 12, 804-815.

[337] Preambule nr. 9, Richtl.Raad nr. 2014/107/EU, 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011//16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1.

december 2015 voor de verplichtingen van de financiële instellingen (*infra* nr. 130) en de wet van 31 juli 2017 voor de wijziging van artikel 338 WIB 92 (*infra* nr. 139).

128. Door het aannemen van de Europese FATCA bestonden er in de Europese Unie twee rechtsinstrumenten voor de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen: de samenwerkingsrichtlijn en de spaarrichtlijn. Om echter een gestroomlijnd raamwerk voor automatische financiële gegevensuitwisseling te behouden,[338] stelde de Commissie voor, in het raam van *'Tax transparency Package'* van 18 maart 2015,[339] om de spaarrichtlijn in te trekken.[340] Dit voorstel volgde maar een jaar nadat de Raad, na lange en moeizame onderhandelingen, de spaarrichtlijn had gewijzigd via richtlijn 2014/48/EU van 14 maart 2014.[341] Het doel van de wijziging van de spaarrichtlijn was om enkele mazen in het net van de originele richtlijn te kunnen sluiten. Zo werd o.a. het toepassingsgebied van de spaarrichtlijn uitgebreid naar schuldinstrumenten, zoals innovatieve financiële producten en bepaalde levensverzekeringen.
Toch kan de afschaffing van de spaarrichtlijn door richtlijn 2015/2060 als logisch worden beschouwd en worden aangemoedigd.[342] De preambule bij deze richtlijn stelt dat het toepassingsgebied van de spaarrichtlijn minder breed is dan dat van de samenwerkingsrichtlijn en wanneer beide samenvallen deze laatste voorrang verkrijgt.[343] Er zijn enkele restgevallen waarin alleen de spaarrichtlijn van toepassing zou zijn. In die gevallen zou het toepassen van de spaarrichtlijn

---

[338] Voor een verantwoording van de intrekking van de spaarrichtlijn, zie http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/repeal-savings-directive-line-with-international-eu-developments_en (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).
[339] Europese Unie, *Tax transparency package*, maart 2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017);
[340] Voorstel 18 maart 2015, voor een Richtlijn van de Raad tot intrekking van de richtlijn 2003/48/EC, COM(2015) 129 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_129_en.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).
[341] Richtl.Raad nr. 2014/48/EU, 24 maart 2014 tot wijziging van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.*15 april 2014, afl. 111, 50.
[342] Richtl.Raad nr. 2015/2060/EU, 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 18 november 2015, afl. 301, 1.
[343] Preambule nr. 5, Richtl.Raad nr. 2015/2060/EU, 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 18 november 2015, afl. 301, 1.

leiden tot dubbele rapportagenormen in de Unie. De voordelen van dergelijke dubbele rapportering wegen echter niet op tegen de kosten voor de lidstaten.[344] Doordat de samenwerkingsrichtlijn voor 1 januari 2016 in de nationale wetgeving moest zijn omgezet, werden de lidstaten ontslaan van hun verplichting om de gewijzigde spaarrichtlijn om te zetten in hun nationale wetgeving.[345] De intrekking van de spaarrichtlijn heeft onmiskenbaar een positieve invloed op het wetgevend kluwen voor de automatische uitwisseling van financiële informatie (*supra* nr. 122). België heeft echter tot op heden artikel 338*bis* WIB 92, als omzetting van de spaarrichtlijn, (*supra* nr. 120), nog niet opgeheven.

C. De omzetting in de Belgische wetgeving

1° Verplichtingen financiële instellingen

129. Artikel 2 wet van 16 december 2015 beschrijft de doelstelling achter de nieuwe wetgeving. De wet regelt de "*verplichtingen van de Belgische financiële instellingen en van de FOD Financiën met betrekking tot de inlichtingen die aan een bevoegde autoriteit van een ander rechtsgebied moeten medegedeeld worden in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen die georganiseerd is overeenkomstig richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, de Gezamenlijke overeenkomst tussen de Raad van Europa en de OESO van 25 januari 1988 inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, een bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, of een bilateraal verdrag inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen, teneinde de internationale fiscale verplichtingen te verbeteren"*.

---

[344] Preambule nr. 5, Richtl.Raad nr. 2015/2060/EU, 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 18 november 2015, afl. 301, 1.

[345] Preambule nr. 7, Richtl.Raad nr. 2015/2060/EU, 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 18 november 2015, afl. 301, 1.

130. Artikel 5 wet van 16 december 2015 bepaalt de verplichtingen voor de rapporterende financiële instellingen. Het zijn deze entiteiten die in de praktijk de lasten moeten dragen van de tendens naar automatische uitwisseling van financiële informatie.[346] Elke rapporterende financiële instelling moet aan de Belgische fiscale administratie de volgende inlichtingen mededelen voor elke te rapporteren rekening: naam, adres, het rechtsgebied, het '*tax identification number*' (hierna TIN) en de geboortedatum en –plaats als het over natuurlijke personen gaat. Daarnaast ook het rekeningnummer, de naam en eventueel het identificatienummer van de rapporterende financiële instelling en het saldo of de waarde van de rekening op het einde van het bewuste kalenderjaar of van een andere referentieperiode. Tenslotte, afhankelijk van het soort rekening, het totale brutobedrag van de interesten, het totale brutobedrag van de dividenden, het totale bedrag van de overige inkomsten, de totale bruto-opbrengst uit een tengeldemaking van een financieel actief en het totale brutobedrag dat tijdens het kalenderjaar aan de rekeninghouder wordt gestort. Een financiële instelling heeft een brede rapporteringsplicht ten gevolge van de verplichtingen voor financiële instellingen onder FATCA, CRS en de samenwerkingsrichtlijn.
De inlichtingen worden door de financiële instelling medegedeeld binnen de zes maanden na het einde van het kalenderjaar waarop ze betrekking hebben (art. 8). Wanneer het aan rapportering onderworpen rechtsgebied een lidstaat is van de Europese Unie werden door de wet beoogde inlichtingen voor de eerste keer medegedeeld wat het kalenderjaar 2016 betreft (art. 10). De bewuste gegevens moesten zijn medegedeeld door de financiële instellingen voor 1 juli 2017. Wat betreft de Verenigde Staten zijn in artikel 9 afwijkende regels opgenomen voor de periode van 1 juli 2014 tot 31 december 2014 en het kalenderjaar 2015.

131. Artikel 12, § 4 van de wet bepaalt dat de rapporterende financiële instellingen de elektronische gegevensbestanden die zij aan de Belgische fiscale administratie hebben medegedeeld, gedurende zeven jaar, te rekenen van 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin zij die bestanden hebben medegedeeld, moeten bewaren. Nadien moeten zij verplicht

[346] A. VISSCHERS, "Intensifiëring van de internationale automatische gegevensuitwisseling: lasten zonder lusten voor rapporterende financiële instellingen", *TFR* 2016, afl. 51, 415-417; K. MARSOUL, "De nieuwe regels inzake informatierapportering door banken" in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2015-2016. Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 2015, 517-554.

de bestanden wissen. Zij moeten daarnaast zonder verplaatsing *"alle boeken en documenten die nodig zijn om te bepalen of zij voldoen aan de door de wet bepaalde rapporterings- en zorgvuldigheidsverplichtingen"* bezorgen aan de fiscale administratie. De fiscale administratie kan deze controle uitvoeren tijdens het kalenderjaar waarin de gegevens moeten worden medegedeeld of binnen een termijn van drie jaar, te rekenen vanaf één januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de inlichtingen aan de fiscale administratie moeten worden medegedeeld. Als de administratie over aanwijzingen van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden beschikt omtrent de verplichtingen van de Belgische financiële instellingen of wanneer een buitenlandse fiscale administratie redenen kenbaar maakt waarom zij kan aannemen dat de financiële instelling onjuiste of onvolledige informatie heeft uitgewisseld, kan deze termijn met vier jaar worden verlengd. In dat geval moet de administratie voorafgaand aan het fiscaal onderzoek de Belgische rapporterende instelling 'schriftelijk' en 'gedetailleerd' op de hoogte brengen van de verlenging van de onderzoekstermijn (art. 12, § 6). Deze termijnen zijn één jaar langer dan de gewone fiscale bewaar- en controletermijnen. Er geldt namelijk een termijn van acht jaar na het inkomstenjaar, terwijl de normale termijn op grond van artikel 333, lid 3 WIB 92, slechts 7 jaar na het inkomstenjaar bedraagt (*supra* nr. 92).
Volgens SMET gaat deze termijn verder dan nodig is.[347] Hij verwijst hiervoor naar het arrest van het Hof van Justitie van 8 april 2014 over de 'Dataretentie-richtlijn'.[348] De Datarentie-richtlijn verplicht telecomoperatoren om, zonder enig onderscheid, data aangaande diverse vormen van telecommunatie op te slaan en toegang te verlenen aan de bevoegde autoriteiten. Het Hof vindt dat het verplicht bewaren van dergelijke gegevens verder gaat dan nodig, als die bewaring ook van toepassing is, zonder dat enige aanwijzing voorhanden is dat de rechtsonderhorigen die de inbreuk op de privacy moeten ondergaan, zich in een situatie bevinden die aanleiding kan geven tot strafrechtelijke vervolging.[349]
Het klopt inderdaad dat artikel 12 de financiële instellingen verplicht om alle bestanden bij te houden, ongeacht of er sprake is van een inbreuk op de fiscale

---

[347] F. SMET, "Wetsontwerp automatische uitwisseling financiële gegevens FATCA en CRS", *Fiscoloog* 2015, afl. 1452, 1.
[348] HvJ 8 april 2014, C-293/12 en C-594/12, *Digital Rights Ireland t. Ierland* en *Kärntner Landesregierung t. Oostenrijk*.
[349] HvJ 8 april 2014, C-293/12 en C-594/12, *Digital Rights Ireland t. Ierland* en *Kärntner Landesregierung t. Oostenrijk*, nr. 58 e.v.

wetgeving. De wetgever lijkt hiermee aan te geven dat het bezitten van een rekening in een andere staat een vermoeden doet ontstaan dat mogelijk een bepaling van de fiscale wetgeving door de belastingplichtige is overtreden. Dit vermoeden vereist dat de financiële instellingen de gegevens gedurende acht jaar bijhouden, zodat de onderzoekstermijn met vier jaar kan worden verlengd als er na de driejarige periode aanwijzingen zijn van belastingontduiking. Gelet op het doel achter artikel 12, het efficiënt bestrijden van belastingontduiking, zal dit door het EHRM wellicht worden beschouwd als een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op privacy van de belastingplichtige (*infra* nr. 397). Daarnaast wordt de toegang tot de bestanden door de fiscale administratie na de driejarige termijn beperkt tot de gevallen waarin sprake is van onrechtmatigheden of onjuistheden in de rapporteringsverplichting.

132. Het Grondwettelijk Hof heeft zich in een arrest van 9 maart 2017 uitgesproken over het beroep tot vernietiging van de wet van 16 december 2015.[350] Het Hof heeft het beroep volledig verworpen. Het vijfde middel van het verzoek viseert de verlengde termijn van vier jaar in artikel 12, § 6: *"Een vijfde middel beoogt meer bepaald de aantasting van het recht op het privéleven die zou voortvloeien uit het feit dat artikel 12, § 6, van de bestreden wet zou toelaten gegevens met betrekking tot de bankrekeningen van de verzoekende partij te controleren en te bewaren op een wijze die verder gaat dan hetgeen noodzakelijk lijkt, en dit met schending van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en van de artikelen 7, 8 en 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie"*.[351] Aangezien het Hof niet bevoegd is om rechtstreeks toe te zien op de verenigbaarheid van een wetsbepaling met bepalingen van Europees en internationaal recht,[352] toetst het Hof aan artikel 22 Grondwet[353]. Het Hof erkent dat het inzamelen van financiële gegevens om deze over te dragen aan een andere staat een inmenging uitmaakt van het privéleven van de personen op wie de inzameling en de mededeling betrekking heeft. De inzameling van de gegevens moet passen in het raam van

[350] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017.

[351] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging A.4.5.

[352] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging B.10.

[353] Het Hof beschouwt artikel 22 Grondwet en artikel 8 EVRM als bepalingen die een onlosmakelijk geheel vormen. GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging B.15.1.

het doel van de wet, meer bepaald grensoverschrijdende belastingontduiking en –ontwijking bestrijden. Artikel 12 maakt het mogelijk voor de staten om dat doel op een relevante manier te bereiken.[354] Voor wat betreft de evenredigheid van de verzameling van de gegevens verwijst het Hof enerzijds naar de criteria in de bijlagen om te bepalen wat moet worden medegedeeld, als de procedure inzake zorgvuldigheid en anderzijds, hoofdstuk IV van de wet, waarin waarborgen zijn opgenomen om de vertrouwelijkheid en de bescherming van persoonsgegevens te verzekeren.[355]

Het Grondwettelijk Hof stelt hiermee duidelijk dat automatische uitwisseling van financiële informatie, mits omkleed met criteria en de nodige waarborgen, wel een inmenging vormt in het privéleven, maar gerechtvaardigd is om de strijd tegen belastingontduiking en –ontwijking te ondersteunen. Het valt te betreuren dat het Hof niet is ingegaan op het gegeven dat financiële instellingen de informatie gedurende acht jaar moeten bewaren, ongeacht het feit of er al dan niet sprake is van belastingontduiking.[356]

133. Naast de FOD Financiën wordt de rapporterende financiële instelling ook beschouwd als 'verantwoordelijke voor de verwerking' voor de toepassing van de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer.[357] Op deze manier kan de notificatie aan de belastingplichtige van de mededeling van zijn financiële informatie aan de Belgische fiscale administratie worden toevertrouwd aan de financiële instellingen (art. 14). Deze mededeling omvat: de doeleinden, de eindbestemmeling, de te rapporteren rekeningen, het bestaan van het recht om op verzoek te worden ingelicht van de specifieke gegevens van de mededeling en het bestaan van een recht op verbetering van de gegevens aangaande zijn persoon. De mededeling van deze informatie gebeurt uiterlijk op de dag die voorafgaat aan de dag waarop de door wet beoogde inlichtingen voor de eerste keer worden medegedeeld wat die persoon betreft. Als uit een verzoek om verbetering blijkt dat onjuiste gegevens aan de fiscale administratie zijn

---

[354] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging B.16.2.

[355] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging B.16.2.

[356] Terwijl het Grondwettelijk Hof de lange bewaarperiode wel in overweging neemt in een ander arrest van 11 juni 2015 over de dataretentie-verplichtingen voor telecomoperatoren. GwH 11 juni 2015, nr. 84/2015.

[357] Wet 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens, *BS* 18 maart 1993.

overgemaakt geweest, verstuurt de financiële instelling een aanvullend bestand met daarin de verbeterde gegevens.

134. De Belgische wetgever legt op grond van FATCA, CRS en de samenwerkingsrichtlijn, de verplichtingen volledig bij de financiële instellingen. Zij vormen de motor achter de automatische financiële gegevensuitwisseling. De belastingplichtige heeft een recht tot - en kan ook verbeteringen aanbrengen aan - de informatie die aan de fiscale administratie wordt medegedeeld. Het was echter beter geweest indien de wetgever de financiële instellingen zou hebben verplicht om de uitgewisselde informatie altijd aan de rekeninghouder over te maken, zodat de correctieprocedure aan kracht zou winnen.[358] Een voorafgaande controle door de belastingplichtige omtrent de juistheid van de uit te wisselen gegevens versterkt de legitimiteit van de grensoverschrijdende uitwisseling van financiële informatie. Daarnaast wordt aan de rekeninghouder niet medegedeeld wat de Belgische fiscale administratie juist aan de andere staten zal overdragen.

2° De procedure van de automatische gegevensuitwisseling

135. De Raad van State, afdeling wetgeving, stelde in het advies bij het wetsontwerp van de wet van 16 december 2015 dat de omzetting van de Europese FATCA niet mocht worden verward met de specifieke bepalingen die strekken tot uitvoering van het FATCA-akkoord of andere gelijkaardige akkoorden.[359] Vooraleer we ingaan op de bemerkingen aangaande de richtlijn behandelen we eerst de analyse van de Raad van State, afdeling wetgeving, met betrekking tot de omzetting van FATCA en de OESO-standaard.

136. Volgens de FOD Financiën maakt het FATCA-akkoord van 23 april 2014 slechts een intergouvernementeel akkoord uit.[360] De Raad van State, afdeling

---

[358] V. De Brabanter, "FATCA en CRS geïmplementeerd in Belgisch recht", *Accountancy&Fiscaliteit* 2016, afl. 9, 6.

[359] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 170.

[360] MvT bij het wetsontwerp van 13 november 2015 "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 14.

wetgeving, vroeg zich echter af of het hier niet eerder ging om een verdrag waarvoor parlementaire instemming is vereist op grond van artikel 167, § 2 Grondwet, waardoor de verdragen eerst gevolg hebben nadat ze de instemming van de Kamers hebben gekregen. Dit was het geval voor de akkoorden die wel zelf autonome regelingen inhouden, meer bepaald die nieuwe rechten en verplichtingen met zich meebrengen voor de overheden en de burgers.[361] Volgens de Raad van State, afdeling wetgeving, bevat het FATCA-akkoord dergelijke verplichtingen. Uit artikel 2 blijkt namelijk welke inlichtingen automatisch worden uitgewisseld en welke financiële instellingen moeten rapporteren aan de fiscale administratie. Hetzelfde geldt voor de akkoorden die worden gesloten ten gevolge van de OESO-standaard.[362] De instemming is noodzakelijk omdat het ontwerp van wet een verschil in behandeling van de rekeninghouders tot stand brengt naargelang ze behoren tot het rechtsgebied van de Verenigde Staten of van de Europese Unie, of van andere staten waarmee een akkoord werd gesloten. Dergelijk onderscheid, alsmede de inmenging in het privéleven van de rekeninghouders, kon volgens de Raad van State, afdeling wetgeving, niet worden gerechtvaardigd als deze slechts zouden voortvloeien uit akkoorden waarmee niet bij wet wordt ingestemd.[363]

137. De regering volgde de zienswijze van de Raad van State, afdeling wetgeving.[364] Op 22 december 2016 werd de wet ter instemming met de FATCA-akkoorden aangenomen.[365] De verzoeker van het vernietigingsberoep van de wet

---

[361] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 174.

[362] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 178.

[363] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 180.

[364] MvT, *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 15.

[365] Wet 22 december 2016 houdende instemming met de volgende internationale akten: - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", gedaan te Brussel op 23 april 2014; - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika, gedaan te Brussel op 29 en 30 september 2015, ter aanvulling van het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de

van 16 december 2015 voor het Grondwettelijk Hof (*supra* nr. 132) haalde deze problematiek ook aan in zijn derde middel: *"In een derde middel herinnert de verzoekende partij, die een advies van de Raad van State volgt, eraan dat het FATCA-akkoord met de Verenigde Staten het voorwerp had moeten uitmaken van een instemmingswet, hetgeen, volgens haar, de Regering zou weigeren te doen"*.[366] Het Grondwettelijk Hof verwees naar het bestaan van de wet van 22 december 2016 en naar het feit dat de Belgische regering bij de bespreking van het wetsontwerp had verduidelijkt dat in afwachting van de ratificatie er geen gegevensuitwisseling met de Verenigde Staten heeft plaatsgevonden.[367] Op 20 juli 2017 heeft de wetgever uiteindelijk eveneens het wetsontwerp aangenomen houdende instemming met het MCAA-model.[368] De administratieve akkoorden voor de toepassing van CRS zouden binnenkort op de website van de FOD Financiën worden gepubliceerd.

138. Wat betreft de omzetting van de Europese FATCA herinnerde de Raad van State, afdeling wetgeving, eraan dat in de beginselen van de wetgevingstechniek, opgesteld door de afdeling Wetgeving van de Raad van State, de stellers van wetsontwerpen waarbij richtlijnen worden omgezet, wordt verzocht om omzettingstabellen op te maken:
"191.1. Om te controleren of een richtlijn correct en volledig wordt omgezet, maak een concordantietabel op met de (onderdelen van de) artikelen van de richtlijn en van de er mee overeenstemmende (onderdelen van de) artikelen van de door u opgestelde tekst die in de omzetting voorziet. Vermeld eveneens in deze tabel:

---

belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", ondertekend te Brussel op 23 april 2014, *BS* 9 januari 2017.

[366] GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, overweging A.4.3.

[367] Verslag namens de Commissie voor de buitenlandse betrekkingen bij het wetsontwerp houdende instemming met de volgende internationale akten: - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", gedaan te Brussel op 23 april 2014; - het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika, gedaan te Brussel op 29 en 30 september 2015, ter aanvulling van het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van"FATCA", ondertekend te Brussel op 23 april 2014, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2174/002, 6.

[368] Wetsontwerp 20 juli 2017 houdende instemming met het Multilateraal Akkoord tussen bevoegde autoriteiten betreffen de de automatische uitwisseling van inlichtingen inzake financiële rekeningen, ondertekende te Berlijn op 29 oktober 2014, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2586/004.

a) ***de artikelen van de richtlijn die eventueel reeds zijn omgezet, alsmede de overeenstemmende teksten van intern recht en de artikelen waarbij de richtlijn is omgezet****;*

b) de artikelen van de richtlijn die door een andere instantie nog moeten worden omgezet.

191.2. Om ieder artikel van de tekst die in de omzetting voorziet te kunnen lezen in het licht van de vereisten van de richtlijn, maak eveneens een concordantietabel op met de (onderdelen van de) artikelen van de tekst die in de omzetting voorziet en de (onderdelen van de) artikelen van de richtlijn".[369]

De steller van het voorontwerp bij de wet van 16 december 2015 heeft dit echter niet gedaan. De Raad van State, afdeling wetgeving, verzocht deze om alsnog de tabellen te voegen bij de adviesaanvraag die aan de Raad van State werd toegezonden. De Raad herinnerde eraan dat het opmaken van die tabellen tijdens de omzetting van een richtlijn een waarborg is voor de kwaliteit van die omzetting en dat het onderzoek van het ontwerp binnen de gestelde termijnen wordt vergemakkelijkt indien de tabellen samen met de adviesaanvraag aan de Raad van State, afdeling wetgeving, worden toegezonden.[370]

139. Omdat de omzettingstabellen ontbraken en gelet op het technisch karakter van de materie kon de Raad van State, afdeling wetgeving, niet nagaan of het voorontwerp de Europese FATCA correct had omgezet.[371] Het was volgens de Raad van state, afdeling wetgeving, nochtans belangrijk te kunnen terugvinden welke bepalingen die omzetting waarborgen, aangezien in hetzelfde voorontwerp ook bepalingen voorkomen die strekken tot uitvoering van het FATCA-akkoord of van andere soortgelijke akkoorden, die niet mogen worden verward met de bepalingen die tot de omzetting van de richtlijn strekken. Hoe

---

[369] RvS, *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*,, 118, nr. 191, http://www.raadvanstate.be/?page=technique_legislative&lang=nl (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[370] RvS, *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*,, 118, nrs. 192-193, http://www.raadvanstate.be/?page=technique_legislative&lang=nl (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[371] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 170.

dan ook moesten de omzettingstabellen bij de memorie van toelichting van het voorontwerp worden gevoegd, als het voorontwerp de Europese FATCA wilde omzetten in de nationale wetgeving.[372]

De wetgever heeft het advies van de Raad van State, afdeling wetgeving, opgevolgd en heeft de concordantietabel achteraf nog aan het wetgevend werk toegevoegd.[373] De tabel met betrekking tot de omzetting van de richtlijn in het wetsvoorstel verduidelijkt enkele zaken.[374] Voor wat betreft het systeem van de automatische uitwisseling van financiële informatie, in het nieuwe artikel 8, 3*bis* samenwerkingsrichtlijn, verwees de wetgever naar de omzetting in artikel 5 § 2 van de wet van 16 december 2015. Artikel 5 § 2 luidt echter als volgt: *"Voor elke te rapporteren rekening moet **iedere rapporterende financiële instelling** het volgende meedelen (…)"*. Daarnaast moest artikel 8, lid 6, b) samenwerkingsrichtlijn, meer bepaald de termijn van 9 maanden na het kalenderjaar voor de fiscale administratie om de informatie aan de andere lidstaten mede te delen, via een afzonderlijk ontwerp van wet tot wijziging van artikel 338 WIB 92 worden omgezet in de nationale wetgeving. Artikel 3, 1° van de wet van 31 juli 2017 heeft dit uitgevoerd door aan artikel 338 WIB 92, §2 WIB 92 een punt 11°, b) toe te voegen.[375]

140. Op 14 juni 2017 heeft de Koning het Koninklijk Besluit ter uitvoering van de wet van 16 december 2015 bekrachtigd.[376] Het Koninklijk Besluit bevat een lijst van de staten waarmee België financiële inlichtingen zal uitwisselen op basis van de CRS. De Belgische wetgever is naar eigen zeggen voorafgaand aan de opmaak van de lijst nagegaan of een 'rechtsgebied' over het vereiste juridische

---

[372] Adv.RvS nr. 57.809/2 bij het voorontwerp van wet "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/001, 170.

[373] Verslag namens de Commissie voor de financiën en de begroting bij het wetsontwerp "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op international niveau en voor belastingdoeleinden", *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/003, 41-60.

[374] Verslag, *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1448/003, 51.

[375] Wet 31 juli 2017 houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *BS* 11 augustus 2017.

[376] KB 14 juni 2017 dat de lijst van de andere aan rapportering onderworpen rechtsgebieden en de lijst van de deelnemende rechtsgebieden vastlegt, met het oog op de toepassing van de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *BS* 19 juni 2017.

kader voor de uitwisseling en over de administrative capaciteit en procedures beschikte die onontbeerlijk zijn om de geheimhouding van de over te dragen inlichtingen te waarborgen. De lijst was volgens de wetgever noodzakelijk om de Belgische financiële instellingen in de gelegenheid te stellen tijdig te voldoen aan de verplichtingen die werden opgelegd door de wet van 16 december 2015. De Europese lidstaten en de Verenigde Staten, staten waarvoor de inwerkingtreding van de wet is opgenomen in de wet zelf, staan niet vermeld in het Koninklijk Besluit. Daarnaast zijn ook de rechtsgebieden niet opgenomen die toen hebben aangegeven dat ze geen wederkerigheid wensten in het raam van uitwisseling van inlichtingen.[377] Artikel 1 van het Koninklijk Besluit bevat de 18 staten voor dewelke de door de wet beoogde inlichtingen voor de eerste keer in 2017 werden meegedeeld waar het de inlichtingen betreft die betrekking hebben op het jaar 2016. Artikel 2 van het Koninklijk Besluit somt daarnaast de 44 staten op voor dewelke de door de wet beoogde inlichtingen voor de eerste keer in 2018 worden meegedeeld waar het de inlichtingen betreft die betrekking hebben op het jaar 2017.

§ 4. Korte evaluatie

141. Het staat nu reeds vast dat de automatische uitwisseling van financiële inlichtingen een schat aan informatie heeft opgeleverd/zal opleveren voor de Belgische fiscale administratie. Of dit ertoe zal leiden dat de procedure van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek weinig belang meer zal hebben voor het bekomen van buitenlandse financiële inlichtingen kan evenwel worden betwijfeld. De automatische uitwisseling van financiële inlichtingen zal waarschijnlijk zelfs leiden tot een toename van het aantal verstuurde verzoeken om inlichtingen naar buitenlandse fiscale administraties. Niettegenstaande het toepassingsgebied van de beschreven rechtsinstrumenten ongetwijfeld als breed kan worden omschreven, zullen de bekomen inlichtingen vaak slechts een eerste indicatie vormen van de financiële situatie van de belastingplichtige in de andere staat. De Belgische administratie kan dan uiteraard wel de bekomen inlichtingen analyseren om meer gerichte verzoeken om inlichtingen te versturen (*infra* nr. 160). Wanneer de bewuste inlichtingen evenwel betrekking hebben op financiële

[377] Anguilla, Bahrein, Bahama's, Bemruda, de VAE, de Kaaimaneilanden, de Marshalleilanden, de Turks- en Caicoseilanden, de Britse Maagdeneilanden, Nauru en Qatar.

informatie, moet de Belgische administratie zich alsnog houden aan de getrapte procedure, zoals voorzien in artikel 322, § 2 WIB 92, (*supra* nr. 114) bij het opstellen van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie en het versturen van een notificatie aan de belastingplichtige, zoals voorzien in artikel 333/1 WIB 92 (*supra* nr. 115).

Afdeling 4. Inhoudelijke vereisten

142. De Belgische fiscale administratie moet bij het opstellen van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie rekening houden met de inhoudelijke vereisten die worden opgelegd door de rechtsinstrumenten. De fiscale administratie kan slechts om inlichtingen vragen die 'naar verwachting van belang' zijn voor de toepassing van de nationale wetgeving inzake de inkomstenbelastingen (art. 337, § 1, lid 1 WIB 92), nadat ze eerst zelf heeft getracht om de inlichtingen te bekomen (art. 337, § 19, lid 1 WIB 92). Beide inhoudelijke vereisten werden ontwikkeld door de OESO in de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag. De commentaar geeft geen sluitende definitie van de term 'naar verwachting van belang', waardoor het risico bestaat dat de staten hieraan een andere invulling zullen geven. Het is dus van belang dat de Belgische fiscale administratie de relevantie van de gewenste inlichtingen duidelijk aantoont in het verzoek om inlichtingen. De controle op de naleving van de inhoudelijke vereisten van het verzoek om inlichtingen is namelijk ook een taak voor de buitenlandse administratie. Deze fiscale administratie moet vanuit haar discretionaire beoordelingsmarge controleren of de Belgische fiscale administratie de inhoudelijke vereisten wel heeft nageleefd voor het versturen van een verzoek om inlichtingen (*infra* nr. 179). Het feit dat de Belgische fiscale administratie zich bij het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie moet houden aan deze inhoudelijke vereisten doet vermoeden dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek alsnog meer inhoudt dan een loutere onderzoekshandeling, wat vanzelfsprekend een invloed heeft op het beantwoorden van de eerste grote deelvraag (*supra* nr. 25). Dit vermoeden wordt vervolgens verder uitgewerkt vanuit het standpunt van de aangezochte fiscale administratie (*infra* nr. 167 e.v.).
Aanvullend wordt in deze afdeling onderzocht of voor de inhoudelijke vereiste van 'naar verwachting van belang' het onderscheid tussen belastingontduiking

en –ontwijking enige relevantie heeft en of automatische gegevensuitwisseling tussen administraties een positieve of negatieve invloed hierop heeft gehad.

§ 1. Naar verwachting van belang

A. Begripsverwarring

143. Artikel 26 OESO-modelverdrag vermeldt dat de gevraagde inlichtingen *'foreseeably relevant'* (naar verwachting relevant) moeten zijn. De wetgever maakt in artikel 338, § 1 WIB 92 gebruik van de term 'belang' in plaats van de term 'relevant'. Het gebruik van deze term volgt uit de tekst van artikel 1 samenwerkingsrichtlijn. In de dubbelbelastingverdragen maakt België vandaag gebruik van de term 'relevant'.[378] Randnummer 5.1. van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bepaalt dat de contracterende staten kunnen besluiten om de relevantievoorwaarde in hun dubbelbelastingverdragen te herformuleren naar o.a. 'relevant', 'noodzakelijk', of zelfs 'kan relevant zijn'. De OESO heeft hiermee wellicht getracht de taalproblematiek tot een minimum te herleiden. Doordat de Europese Raad niet toelicht wat onder 'naar verwachting van belang' moet worden verstaan, of dat onder 'belang' iets anders moet worden verstaan dan 'relevant', zijn bevindingen op basis van de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag ook van toepassing op artikel 338, § 1 WIB 92, als expliciete omzetting van de richtlijn.

144. Artikel 26 OESO-modelverdrag 2003 vermeldde nog dat *"de bevoegde autoriteiten van de contracterende staten informatie zullen uitwisselen* ***wanneer noodzakelijk*** *(…)"*. De term 'noodzakelijk' werd niet verder gedefinieerd door de OESO. Dit hield het gevaar in dat de staten het begrip op een verschillende manier zullen interpreteren. Zo kan het vragen om inlichtingen volgens staten al noodzakelijk zijn na een intern onderzoek, of pas als de gevraagde informatie tot een hogere belastingaanslag zou kunnen leiden, of wanneer een inbreuk al is

[378] Bijvoorbeeld artikel 26, § 1 Overeenkomst 17 september 1970, tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en het vermogen, *BS* 27 januari 1973, maakt gebruik van de term **'nodig'**, terwijl artikel 1 van het Avenant 16 juli 2009, bij de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door het Avenant, ondertekend te Brussel op 11 december 2002, *BS* 26 juli 2013, artikel 26, § 1 van de Overeenkomst wijzigt, waardoor nu gebruik wordt gemaakt van de term **'relevant'**.

gepleegd en de exacte draagwijdte van de inbreuk nog wordt onderzocht, of pas als al een aanslag is opgelegd en aanvullende informatie nog ter ondersteuning nodig is.[379] Als een staat deze inhoudelijke vereiste te streng invulde, kon het evenwel moeilijk zijn voor de verzoekende staat om alsnog aan te tonen dat de gevraagde informatie 'noodzakelijk' is.
VOGEL stelt dat informatie noodzakelijk is wanneer **het relevant is** voor de verzoekende staat om de correcte belasting te kunnen heffen en deze staat niet zelf de informatie kan bekomen via een onderzoek op het eigen grondgebied.[380]

145. Artikel 26 OESO-modelverdrag 2005 veranderde de bewoordingen van de inhoudelijke vereiste naar analogie met VOGEL. De staten zijn sindsdien verplicht om "*informatie uit te wisselen die naar verwachting relevant zal zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het verdrag of voor de toepassing van of de handhaving van de nationale fiscale wetgeving (…)*". Voorafgaande bemerking 4.1. van de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 2005 verduidelijkte de wijziging als volgt: "*Veel van de veranderingen aan artikel 26 werden niet gedaan om de inhoud van het artikel te wijzigen, maar integendeel om alle twijfels weg te werken die bestonden omtrent de correcte interpretatie van het artikel. Bijvoorbeeld, het wijzigen van "noodzakelijk" door 'naar verwachting relevant' en de toevoeging van de zinsnede "voor de toepassing van of de handhaving van" in paragraaf 1 werd gedaan om artikel 26 OESO-modelverdrag in overeenstemming te brengen met de TIEA-overeenkomst en was niet bedoeld om de gevolgen van de bepaling te veranderen.*". De commentaar bij het OESO-modelverdrag bevestigde aldus dat 'noodzakelijk' reeds zo moest worden ingevuld dat de gevraagde inlichtingen 'relevant' zouden zijn voor de toepassing van het dubbelbelastingverdrag of de nationale fiscale wetgeving van de verzoekende staat.

146. Randnummer 5 commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag stelt dat alle naar verwachting relevant zijnde informatie moet worden uitgewisseld.

---

[379] A.P. DOURADO, "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies", *RSCAS* 2013, afl. 11, 19.
[380] K. VOGEL, *Double tax conventions*, III, Dordrecht, Kluwer Law International, 1997, 1393-1453, nr. 31-31A.

De term 'relevant' wordt niet verder gedefinieerd.[381] Een deel van de rechtsleer tracht daarom de *renvoi*-bepaling van artikel 3(2) OESO-modelverdrag toe te passen om de betekenis van deze term verder te verduidelijken.[382] Deze *renvoi*-bepaling stelt dat een niet-gedefinieerde term in een dubbelbelastingverdrag kan worden ingevuld door het nationaal recht van de verdragspartijen. ENGELEN is daarentegen van mening dat deze bepaling slechts van toepassing kan zijn bij het interpreteren van een 'juridische' term, maar geen soelaas brengt voor de verduidelijking van alledaagse woorden zoals 'noodzakelijk' of 'relevant'. Deze termen kunnen slechts worden geïnterpreteerd via de interpretatiemethoden zoals opgenomen in de artikelen 31 en 32 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht[383] (hierna Verdrag van Wenen): *"Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het Verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het Verdrag"*. [384] Een te strikte interpretatie van het begrip 'relevantie' zou namelijk leiden tot een ongerechtvaardigde inbreuk op de effectiviteit van de procedure van de gegevensuitwisseling. Om dit te vermijden, moet de verzoekende staat de fiscale relevantie van de gevraagde gegevens duidelijk aantonen, zodat de aangezochte staat zijn toetsing op een correcte manier kan uitoefenen.

147. De invulling van de term 'naar verwachting relevant' is dus nog steeds onduidelijk. Randnummer 7 commentaar bij artikel 26, § 1 van het OESO-modelverdrag bevat wel enkele voorbeelden van 'naar verwachting relevantie' van een verzoek om inlichtingen aan een andere staat:
"a) a company in state A supplies goods to an independent company in State B. State A wished to know from state B what price the company in state B paid for the goods with a view to a correct application of the provisions of its domestic laws; (…)

---

[381] PH. MALHERBE en M. BEYNSBERGER, "2011: the year of implementation of the standard?" in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, 127-129.
[382] A.W. OGUTTU, "A critique on the effectiveness of "Exchange of information on tax matters" in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective", *Bulletin for international taxation* 2014, afl. 1, 5; T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 88.
[383] Het Hof van Cassatie heeft het gemeenrechtelijk karakter van het verdrag reeds aanvaard. Cass. 27 januari 1977, *Pas.* 1977, I, 575.
[384] Artikel 31 Verdrag van Wenen 23 mei 1969, inzake het verdragenrecht, *BS* 25 december 1993; F. ENGELEN, *Interpretation of tax treaties under international law*, Amsterdam, IBFD, 2005, 486-488.

e) the tax authorities of state A conduct a tax investigation into the affairs of Mr. X. Based on this investigation the tax authorities have indications that Mr. X holds one or several undeclared bank accounts with bank B in State B. However, state A has expepienced that, in orde to avoid detection, it is not unlikely that the bank accounts may be held in the name of relatives of the beneficial owner. State A therefore requests information on all accounts with bank B of which Mr. X is the beneficial owner and all accounts held in the names of his spouse E. and his children K and L; (…)" .(eigen selectie)
De meeste voorbeelden hebben betrekking op situaties van belastingontduiking en –ontwijking. Indien de verzoekende staat over aanwijzingen hiervan beschikt, is de fiscale relevantie volgens de OESO aangetoond.

148. Deze discussie gaat hand in hand met de onduidelijkheid rond de term 'informatie'. De term 'informatie' wordt in de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag niet verder verduidelijkt. Artikel 26, § 1 lijkt te suggereren dat we dit begrip moeten interpreteren in het licht van het doel achter dit artikel. Staten moeten informatie uitwisselen als dit 'naar verwachting relevant' zou zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het OESO-modelverdrag of de nationale wetgeving inzake de inkomstenbelastingen. De gevraagde informatie moet betrekking hebben op concrete fiscale feiten aangaande belastingplichtigen. Algemene inlichtingen die voorbij zouden gaan aan definieerbare situaties en geen betrekking hebben op aangeduide personen vallen buiten het toepassingsgebied van artikel 26 OESO-modelverdrag. Ten gevolge hiervan zou een staat in geen geval informatie in het buitenland mogen verzoeken als de gevraagde informatie niet kan bijdragen aan het vaststellen van de belastbare toestand of als de feiten reeds volledig zijn uitgeklaard. Een staat kan geen verzoek om inlichtingen versturen om vastgestelde feiten te verifiëren, tenzij er twijfel bestaat aangaande de concrete situatie van de belastingplichtige.[385]

B. Fishing expeditions

149. De OESO omschrijft de band tussen de inhoudelijke vereiste van de fiscale relevantie en *fishing expeditions* als volgt: "*The standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to*

[385] H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting Parties are not at liberty to engage in fishing expeditions or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer." (Randnummer 3 Commentaar bij art. 1 TIEA-model). De *fishing expeditions* vormen de uiterste grens aan het zo breed mogelijk invullen van de fiscale relevantie door de staten. In sommige rechtspraak wordt echter zowel aan de standaard van de fiscale relevantie als aan het verbod op *fishing expeditions* getoetst.[386] Deze praktijk houdt evenwel een foutieve invulling van de term *fishing expeditions* in. Een *fishing expedition* geeft slechts een indicatie voor de invulling van de fiscale relevantie en kan niet worden beschouwd als een tweede inhoudelijke vereiste voor het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie. Dit blijkt ook uit het feit dat het verbod op *fishing expeditions* niet expliciet in de tekst van artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag wordt vermeld, maar slechts staat vermeld in randnummer 5 van de commentaar aangaande de invulling van de vereiste van 'naar verwachting van belang'. Door beide termen op hetzelfde niveau te willen plaatsen, schendt deze rechtspraak de niet-bindende kracht van de commentaar.[387]

150. Randnummer 5 commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bevat een soort van definitie van *fishing expeditions*: *"speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation"*. Deze bepaling lijkt vooral gericht op het vermijden van een stortvloed aan verzoeken - en de daaruit volgende administratieve lasten - in hoofde van de aangezochte staat.[388] Volgens SCHAUMBURG en SCHLOSSMACHER moet rekening worden gehouden met het gegeven of de informatie aanleiding heeft gegeven tot het aanpassen van de belasting na het plaatsvinden van de gegevensuitwisseling.[389] Randnummer 5

---

[386] De *High Court* van Singapore heeft dit bijvoorbeeld toegepast in een arrest van 13 september 2013: HC 13 september 2013, *Comptroller of Income tax t. BJY and others*, [2013] SGHC 173, http://www.singaporelaw.sg/sglaw/laws-of-singapore/case-law/free-law/high-court-judgments/15377-comptroller-of-income-tax-v-bjy-and-others-2013-sghc-173 (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[387] Over de in de regel niet-bindende kracht van de commentaar bij het OESO-modelverdrag: C. WEST, "References to the OECD Commentaries in tax treaties: a steady march from "Soft" law to "Hard" law?", *World tax journal* 2016, afl. 1; M. NIEMINEN, "Dual role of the OECD Commentaries: Part 2", *Intertax* 2015, afl. 12, 773-795; M. NIEMINEN, "Dual role of the OECD Commentaries: Part 1", *Intertax* 2015, afl. 11, 636-659.

[388] X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 19.

[389] H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bepaalt echter: *"whether the information, once provided, actually proves to be relevant is immaterial"*. De OESO heeft het hier bij het rechte eind. Een voorbeeld hiervan kan namelijk zijn de gegevensuitwisseling voor de toepassing van de *tiebreaker-rule* in artikel 4, lid 2 OESO-modelverdrag naar aanleiding van een geschil in welke staat een persoon als fiscaal inwoner moet worden beschouwd en de regel reeds juist is toegepast.[390]

151. Volgens randnummer 5.1. van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag, kan een staat dit artikel gebruiken om het eventueel speculatief karakter van een ontvangen verzoek om inlichtingen te beoordelen. Zo is het, om de fiscale relevantie van het verzoek te kunnen aantonen, noodzakelijk dat de verzoekende staat de redenen aanhaalt voor de vraag om inlichtingen en duidelijkheid verschaft aangaande de belastingplichtige die het subject is van het onderzoek.[391] Deze voorwaarden voor het versturen van een verzoek naar een buitenlandse fiscale administratie komen duidelijk naar voren in de OESO-handleiding voor de implementatie van de gegevensuitwisseling op verzoek in de inkomstenbelastingen (hierna 'de handleiding'): *"While every case may differ on the particular facts and circumstances, the following checklist of what to include in a request seeks to provide some guidance on what could be included in a request. (…)*
4. The identity of the person(s) under examination or investigation: name, date of birth (for individuals), marital status (if relevant), TIN and address (including email or internet addresses, if known). (…)
7. Relevant background information including the tax purpose for which the information is sought, the origin of the enquiry, the reasons for the request and the grounds for believing that the information requested is held in the territory of the requested party or is in the possession or controle of a person within the jurisdiction of the requested party.".[392]

---

[390] De *tiebreaker rule* bepaalt ten aanzien van een natuurlijk persoon die in twee staten woonachtig is in welke staat hij inwoner wordt geacht te zijn.
[391] A. Riis, "A Danish view on information exchange and cross-border cooperation", *Bulletin for international taxation* 2013, afl. 4-5, 174.
[392] OESO, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes: Module 1 on exchange of information on request*, Parijs, OESO, 2006, 3.

Randnummer 5.1. van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bepaalt daarentegen dat een verzoek om inlichtingen geen *fishing expedition* is *"solely because the request does not provide* ***the name or address*** *(or both) of the taxpayer under examination or investigation. The same holds true where names are spelt differently or information on names and addresses is presented using a different format. However, in cases in which the requesting State does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation, the requesting State must include* ***other information sufficient to identify*** *the taxpayer."*. De verzoekende staat moet voldoende informatie verschaffen opdat de aangezochte staat de belastingplichtige kan identificeren.
Ik pleit er hier evenwel voor dat de verzoekende staat voldoende inlichtingen moet verschaffen aangaande het verstuurde verzoek om inlichtingen aan de aangezochte staat, opdat het verbod op *fishing expeditions* niet volledig wordt uitgehold (*infra* nr. 179). Het volstaat niet dat de verzoekende fiscale administratie een foto van een belastingplichtige die een bank binnengaat in de aangezochte staat overmaakt aan de ontvangende staat om het verbod op *fishing expeditions* te omzeilen. [393]

C. Groepsverzoeken

152. Een groepsverzoek is een specifieke vorm van een verzoek om inlichtingen waarbij de verzoekende staat de namen van de individuele belastingplichtigen niet mededeelt, maar wel een systematisch patroon met betrekking tot een specifiek geval van belastingontduiking of -ontwijking aantoont.[394] Zolang het verzoek om inlichtingen kan worden verbonden aan een patroon van feiten, gelieerd aan een financiële instelling, wordt het verzoek niet beschouwd als een *fishing expedition* en wordt de relevantie van het verzoek om inlichtingen voldoende aangetoond.
Randnummers 5.2. en 8.1. commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag erkennen de mogelijkheid tot dergelijke groepsverzoeken expliciet. In het geval van een groepsverzoek is het vaak moeilijker om aan de aangezochte staat te

---

[393] Zie ook S. BRAUM en V. COVOLO, "European Criminal law and the exchange of tax information: consequences for Luxembourg's bank secrecy law" in A. RUST en E. FORT (eds.)., *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 48.
[394] X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 21.

bewijzen dat het verzoek om inlichtingen geen *fishing expedition* betreft. Het verzoek om inlichtingen is 'naar verwachting relevant' als deze beantwoordt aan drie voorwaarden: (i) een beschrijving van de groep en de specifieke feiten en omstandigheden die geleid hebben tot het verzoek; (ii) een uiteenzetting van de toepasselijke nationale wetgeving en de redenen om aan te nemen dat deze groep belastingplichtigen hiermee niet in overeenstemming heeft gehandeld; (iii) een bewijs dat het verzoek kan bijdragen tot het bepalen van de nakoming door de leden van de groep. Een verzoek dat louter het verlenen van financiële diensten aan niet-inwoners beschrijft en slechts de mogelijkheid van niet-naleving door buitenlandse belastingplichtigen vermeldt, beschouwt de OESO als te vaag en kan door de aangezochte staat als een *fishing expedition* worden beschouwd.

De wijziging in de commentaar met betrekking tot de expliciete aanvaarding van groepsverzoeken heeft niet geleid tot een aanpassing van de tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag zelf. Artikel 26 OESO-modelverdrag bepaalt echter ook niet dat gegevensuitwisseling tussen fiscale administratie slechts kan gebeuren in een specifiek individueel geval. Anders gesteld, kan de expliciete bevestiging in de commentaar worden beschouwd als de verduidelijking van een bestaande regel. Groepsverzoeken zijn wellicht steeds mogelijk geweest, op voorwaarde dat het geen *fishing expeditions* betroffen. De Zwitserse fiscale administratie is de afgelopen jaren regelmatig geconfronteerd geweest met groepsverzoeken van andere staten om financiële inlichtingen te kunnen vergaren bij Zwitserse financiële instellingen (*infra* nrs. 169-171).

D. Belastingontduiking of belastingontwijking

153. De Belgische fiscale administratie kan een andere staat om inlichtingen verzoeken voor de correcte toepassing of uitvoering van de nationale wetgeving als er vermoedens bestaan dat een entiteit, via het grondgebied van die andere staat, bewust belastingen vermijdt door onder andere gebruik te maken van juridische vormgeving – belastingontwijking – of door de fiscale wetgeving van de Belgische staat hierbij te overtreden, belastingontduiking.[395] Het is bijgevolg de verzoekende staat die vanuit zijn nationale soevereiniteit bepaalt dat er sprake is van een vermoeden van belastingontduiking of –ontwijking, gepleegd

[395] Com. Ov., nr. 26/31.

door de belastingplichtige op het grondgebied van een andere staat, waardoor het voorgenomen verzoek om inlichtingen fiscaal relevant is. De verduidelijking van deze begrippen gebeurt daarom in dit proefschrift op basis van de Belgische wetgeving, rechtspraak en rechtsleer.

154. Het onderscheid tussen belastingontduiking en -ontwijking is in België gebaseerd op het *Brepols*-arrest van het Hof van Cassatie.[396] Het Hof van Cassatie oordeelde in dit arrest *"dat er geen verboden simulatie is, en bijgevolg geen belastingontduiking, als partijen, om onder de toepassing te vallen van een gunstiger fiscaal stelsel, zonder enige wettelijke verplichting te schenden, akten opstellen waarvan zij elk gevolg aanvaarden, ook indien de vorm die zij aan de akten geven niet de meest normale is"*.[397] Een belastingplichtige heeft het recht de minst belaste weg te kiezen op voorwaarde dat men zich niet schuldig maakt aan simulatie, meer bepaald dat alle gevolgen worden aanvaard.

155. De rechtsleer is het, niettegenstaande één afwijkende stem[398], grotendeels eens over het concrete onderscheid tussen belastingontduiking en -ontwijking.[399] Belastingontduiking veronderstelt een schending van de wet door de belastingplichtige met als doel een fiscale schuld te ontduiken of te

---

[396] Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

[397] Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

[398] Het afwijkend standpunt van ANTHONISSEN, al dan niet als vertegenwoordiger van de fiscale administratie, kunnen we verklaren vanuit een drang van (een deel van) de fiscale administratie om agressieve belastingontwijking als belastingontduiking te beschouwen. K. ANTHONISSEN, "Belastingontwijking en belastingfraude: waar ligt de grens?", *TFR* 2010, afl. 375, (111) 120.

[399] Voor een bespreking van de (dunne) grens tussen belastingontduiking – en ontwijking: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 25-97; L. DE BROE, "De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding", *TFR* 2010, afl. 375, 125-134; F. VANISTENDAEL, "Belastingontduiking en – vermijding", *AFT* 2010, afl. 1, 1-6; D. GARABEDIAN, "Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux" in X. (ed.), *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 57-106; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 211 p.; J. AUTENNE en M. DUPONT, "L'évitement de l'impôt et sa licéité" in X. (ed.), *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel, Bruylant, 2006, 41-97; M. DELANOTE, "Belastingontduiking en belastingontwijking: het Belgische anti-misbruikconcept in Europees perspectief", *TFR* 2004, afl. 266, 719-736; T. AFSCHRIFT, "De eventuele invloed van een onwettelijke handeling op het recht om te kiezen voor de minst belaste weg", *TFR* 2003, afl. 242, 467-480; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et de la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2003, 546 p.; TH. DELAHAYE, "Belastingontduiking en belastingontwijking" in M. STORME, S. VAN CROMBRUGGE, J.J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 33-40; J. KIRKPATRICK, "La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente" in J. KIRKPATRICK, M. BALTUS en E. BOURS (eds.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Brussel, Jeunes Bureau, 1988, 7-32 ; TH. DELAHAYE, *La choix de la voie la moins imposée: Etude de droit fiscal comparé: Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni*, Brussel, Bruylant, 1977, 230 p.

verminderen.[400] Belastingontduiking wordt gekenmerkt door twee noodzakelijke componenten: het materiële element en het intentionele element. Het materiële element vereist een inbreuk op de wetgeving, meestal door het verdraaien van de werkelijkheid.[401] Het verdraaien van de werkelijkheid vertaalt zich in het aan de fiscale administratie voorspiegelen van een andere toestand dan welke de belastingplichtige werkelijk tot stand heeft gebracht, meer bepaald 'simulatie'.[402] De aanwezigheid van simulatie met als doel een belasting te vermijden, leidt steeds tot belastingontduiking.[403] Simulatie is evenwel niet nodig om te kunnen spreken van belastingontduiking. Een belastingplichtige kan zich schuldig maken aan belastingontduiking, als deze bewust nalaat een aangifte in te dienen met als doel belastingen te ontduiken, hoewel hij hiertoe wettelijk is gehouden (art. 305 WIB 92), genaamd belastingontduiking door onthouding.[404] Het intentionele element is het bedrieglijk opzet van de belastingplichtige of met het oogmerk om te schaden om aan de belasting te ontsnappen.[405] Dit opzet vermijdt dat een inbreuk op de fiscale wetgeving uit onwetendheid of onachtzaamheid als belastingontduiking wordt beschouwd. Het WIB bevat geen eenduidige bepaling van het begrip 'belastingontduiking'. Artikel 449 WIB 92 stelt wel dat *"hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met (…)."*. Dit wetsartikel maakt van belastingontduiking een misdrijf door te stellen dat om het even welke overtreding van het WIB 92 aanleiding kan geven tot strafvervolging en correctionele veroordeling, wanneer bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden aanwezig zijn. Het materiële en intentionele

---

[400] J. KIRKPATRICK, "La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente" in J. KIRKPATRICK, M. BALTUS en E. BOURS (eds.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Brussel, Jeunes Bureau, 1988, (7) 9.

[401] J. KIRKPATRICK, "La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente" in J. KIRKPATRICK, M. BALTUS en E. BOURS (eds.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Brussel, Jeunes Bureau, 1988, (7) 9.

[402] B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (25) 69.

[403] TH. DELAHAYE, "Belastingontduiking en belastingontwijking" in M. STORME, S. VAN CROMBRUGGE, J.J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, (33) 35.

[404] J. KIRKPATRICK, "La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente" in J. KIRKPATRICK, M. BALTUS en E. BOURS (eds.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Brussel, Jeunes Bureau, 1988, (7) 9.

[405] TH. DELAHAYE, "Belastingontduiking en belastingontwijking" in M. STORME, S. VAN CROMBRUGGE, J.J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, (33) 34.

element van belastingontduiking komen bijgevolg terug in de tekst van artikel 449 WIB 92.

Belastingontwijking staat hier lijnrecht tegenover. In dit geval plaatst de belastingplichtige zich bewust buiten de wettelijke voorwaarden die de belastingschuld doen ontstaan, het intentionele element, zonder een inbreuk op de fiscale wetgeving te plegen.[406] Het materiële element, de overtreding van de fiscale wetgeving, ontbreekt hier dus.[407] Belastingontwijking kan bijgevolg nooit strafrechtelijk worden vervolgd. Het onderscheid tussen beide begrippen wordt treffend verwoord in een citaat dat wordt toegekend aan HEALEY, een voormalig Engels staatssecretaris van Financiën: *"The difference between tax evasion and tax avoidance is the thickness of a prison wall"*.[408]

In de rechtsleer erkent men vier verschijningsvormen van belastingontwijking: door onthouding[409], door substitutie[410], door fysieke ontwijking[411] en door het gebruik van juridische (fiscale) vormgeving.[412] Belastingontwijking door gebruik te maken van juridische vormgeving vereist in eerste instantie dat de fiscale wet het ontstaan van de belastingschuld vastknoopt aan het stellen van een zekere rechtshandeling die een welbepaald economisch resultaat oplevert.[413] De belastingplichtige kan hetzelfde economisch resultaat evenwel ook bereiken door een andere rechtshandeling, die niet is geveinsd en die niet voldoet aan de

---

[406] L. DE BROE, "De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding", *TFR* 2010, afl. 375, (125) 126.

[407] TH. DELAHAYE, "Belastingontduiking en belastingontwijking" in M. STORME, S. VAN CROMBRUGGE, J.J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, (33) 35.

[408] De quote wordt gebruikt door talrijke (internationale) auteurs en vinden we terug op *Brainyquote*, https://www.brainyquote.com/quotes/quotes/d/denisheale129854.html (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[409] De belastingplichtige stelt de rechtshandeling die de belasting verschuldigd maakt niet. De belastingplichtige wil bijvoorbeeld geen onroerende voorheffing betalen en koopt bijgevolg geen woning.

[410] De belastingplichtige ontzegt zich het door de fiscale wet bedoelde economische resultaat door een ander feit te stellen met een ander economisch resultaat, dat een lagere of geen belastingschuld doet ontstaan. De belastingplichtige wil de hoge inschrijvingstaks op voertuigen vermijden en koopt een fiets om zijn verplaatsingen te doen.

[411] De belastingplichtige plaatst zich buiten de territoriale werking van de fiscale wetgeving. Dergelijke verplaatsing moet uiteraard overeenstemmen met de werkelijkheid, zodat de belastingplichtige alle gevolgen moet aanvaarden van dergelijke verplaatsing. In het ander geval zou er namelijk sprake zijn van simulatie en bijgevolg belastingontduiking.

[412] B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 28; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 20.

[413] L. DE BROE, "De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding", *TFR* 2010, afl. 375, (125) 126.

toepassingsvoorwaarden van de wet op grond waarvan de belastingschuld zou ontstaan.[414]

156. Niettegenstaande de beschreven procedure in de rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie gelijk is in beide situaties zal de fiscale administratie in het geval van belastingontduiking over een langere termijn beschikken om het verzoek om inlichtingen te versturen (*supra* nr. 92).

E. De invloed van de automatische gegevensuitwisseling

157. Om de invloed van de automatische gegevensuitwisseling op de vereiste van 'naar verwachting van belang' aan te tonen, nemen we de automatische uitwisseling van rulings op grond van de samenwerkingsrichtlijn als voorbeeld. De originele versie van de samenwerkingsrichtlijn van 2011 voorzag reeds in de verplichte spontane gegevensuitwisseling tussen lidstaten in vijf gevallen (art. 9). Zo moest een lidstaat onder punt a informatie uitwisselen als deze redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een derving van belasting bestaat. De fiscale 'ruling' inzake de uitlegging of de toepassing van fiscale bepalingen in de toekomst, afgegeven aan een belastingplichtige, met een grensoverschrijdende dimensie, viel volgens de Raad onder deze categorie van verplichte spontane gegevensuitwisseling.[415] Het volstond volgens de Europese Raad echter niet langer om op spontane wijze rulings uit te wisselen, aangezien staten dan zelf vrij mochten beslissen welke lidstaten op de hoogte moesten worden gebracht. De informatie moest voor alle lidstaten beschikbaar zijn.[416] Dit heeft geleid tot een wijziging van de samenwerkingsrichtlijn in 2015, waardoor automatische uitwisseling van 'voorafgaande' grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsafspraken tussen lidstaten werd ingevoerd. Het toepassingsgebied moest volgens de Europese Raad zo breed mogelijk worden ingevuld opdat

---

[414] Een belastingplichtige geeft een onroerend goed in vruchtgebruik, in plaats van het te verhuren. Op deze manier vermijdt hij dat de onroerende inkomsten uit de huur in zijn belastbare grondslag worden opgenomen op basis van artikel 7 WIB 92.

[415] Preambule nr. 3, Richtl.Raad. nr. 2015/2376/EU, 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 18 december 2015, afl. 332, 2.

[416] Preambule nr. 4, Richtl.Raad. nr. 2015/2376/EU, 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 18 december 2015, afl. 332, 2.

iedere materiële vorm is gedekt, ongeacht de bindende of niet-bindende aard ervan en de wijze van afgifte.[417]

De betekenis van de begrippen 'voorafgaande grensoverschrijdende ruling' en 'voorafgaande verrekenprijsafspraak' staat opgenomen in artikel 3, 14° en 15° van de samenwerkingsrichtlijn. Beide definities samengenomen, vereisen deze 'voorafgaande akkoorden' de afgifte, de wijziging of de hernieuwing van een akkoord in het raam van een fiscale controle door de regering, of de fiscale administratie, van een lidstaat ten aanzien van een belastingplichtige die zich erop kan beroepen, ongeacht of er effectief gebruik van wordt gemaakt.[418] De ruling heeft betrekking op de interpretatie of de toepassing van een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling ter uitvoering van de nationale belastingwetgeving van een lidstaat met betrekking tot een grensoverschrijdende transactie of het vaststellen van een vaste inrichting in een ander rechtsgebied. De verrekenprijsafspraak is een passende reeks criteria om de verrekenprijzen voor grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen te bepalen of de toerekening van winsten aan een vaste inrichting vast te stellen.

158. Artikel 8*bis* van de samenwerkingsrichtlijn bepaalt de procedure van de automatische gegevensuitwisseling inzake 'voorafgaande akkoorden' tussen de lidstaten. De lidstaten wisselen alle verrekenprijsafspraken en rulings die zijn afgegeven, gewijzigd of vernieuwd binnen een periode van vijf jaar voor 1 januari 2017 en die zijn afgegeven, gewijzigd of vernieuwd na 31 december 2016 uit met de andere lidstaten en de Europese Commissie. De akkoorden uit het verleden moeten zijn uitgewisseld voor 1 januari 2018, terwijl de andere voorafgaande akkoorden binnen de drie maanden na het einde van het eerste halfjaar van het kalenderjaar, waarin deze zijn afgegeven, gewijzigd of vernieuwd moeten worden uitgewisseld.[419] Deze verplichting voor de lidstaten valt weg als de ruling enkel betrekking heeft op de belastingzaken van één of meer natuurlijke personen. De lidstaten moeten volgende inlichtingen met

---

[417] Preambule nr. 5, Richtl.Raad. nr. 2015/2376/EU, 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 18 december 2015, afl. 332, 2.

[418] M. PEREZ VAN GAEVEREN en F. SMET, "Nieuwe regels omtrent de uitwisseling van rulings in Europa", *Fiscoloog Internationaal* 2016, afl. 387, 1; T. JANSEN, "Grensoverschrijdende uitwisseling rulings start in 2016", *Fisc.Act.* 2015, afl. 34, 3.

[419] E. KOKOLIA en T. LAZARETOU, "Cross-border rulings: direct and indirect taxation", *European taxation* 2016, afl. 2/3.

betrekking tot het voorafgaand akkoord op automatische wijze uitwisselen: de identificatiegegevens van de belastingplichtige, een samenvatting van de inhoud, de datum van afgifte, wijziging of hernieuwing, de aanvangs- en einddatum van de geldigheidsperiode, het type akkoord, het bedrag van de transactie(s), de beschrijving van de reeks criteria en de methode voor het bepalen van de verrekenprijzen. Interessant is dat de lidstaat ook moet aangeven op welke lidstaten en op welke personen in andere lidstaten de voorafgaande akkoorden invloed kunnen uitoefenen. Deze laatste verplichting komt overeen met de voormalige verplichte spontane uitwisseling onder de samenwerkingsrichtlijn. De bekendmaking van de inhoud van het voorafgaand akkoord mag niet leiden tot het openbaar maken van commerciële geheimen, (*infra* nr. 201) of van inlichtingen die in strijd zijn met de openbare orde (*infra* nr. 207). De lidstaten moeten de identificatiegegevens van de belastingplichtige, een samenvatting van de inhoud, de reeks criteria voor de verrekenprijzen en de mogelijke getroffen personen in de andere lidstaten niet mededelen aan de Commissie (art. 8*bis*, 8°).

159. De lidstaten moesten de nieuwe regels uiterlijk op 31 december 2016 hebben omgezet in nationaal recht, wat de Belgische federale wetgever heeft nagelaten. De wetgever heeft artikel 338 WIB 92 slechts gewijzigd via opnieuw artikel 3 van de wet van 31 juli 2017.[420] Interessant is dat de wetgever in artikel 9 van het voorontwerp van wet had bepaald dat de aan te nemen wet uitwerking zou hebben met ingang van 1 januari 2017, om zo de laattijdige omzetting van de richtlijn te 'verdoezelen'. De Raad van State, afdeling wetgeving, herinnert er in haar advies evenwel aan dat de terugwerkende kracht van een wet slechts kan worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.[421] Het louter feit dat een richtlijn tegen een bepaalde datum moest worden omgezet in de nationale rechtsorde, vormt volgens de Raad van State, afdeling wetgeving, geen afdoende reden om

[420] Art. 3 wet 31 juli 2017 houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *BS* 11 augustus 2017.

[421] Adv.RvS nr. 61.469/3 bij het voorontwerp van wet "houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied", *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2563/001, 64. De Raad van State verwijst naar rechtspraak van het Grondwettelijk Hof ter ondersteuning hiervan, onder andere GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, overweging B.9.2.; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, overweging B.12.; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, overweging B.10.; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, overweging B.22.

de terugwerkende kracht van een wetgevende norm te verantwoorden. Aangezien de gemachtigde zelf erkende dat de eerste uitwisseling slechts in de tweede helft van 2017 zal plaatsvinden, kon moeilijk worden aangenomen dat de terugwerkende kracht onontbeerlijk was voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.[422] Bijgevolg moest artikel 9 van het ontwerp worden aangepast. De wetgever schrapte uiteindelijk artikel 9 en besloot in de Memorie van de Toelichting dat de laattijdige omzetting van de richtlijn geen probleem vormde aangezien de eerste uitwisseling pas op 30 september 2017 zou plaatsvinden, wat 'ruim' na de inwerkingtreding van de wet was (10 dagen na publicatie in Belgisch Staatsblad).[423]

Artikel 338 WIB 92 werd daarnaast aangevuld met paragraaf 24, lid 2, dat luidt als volgt: *"Om te voldoen aan de automatische uitwisseling als bedoeld in § 6/1, 1° en 2°, worden de te verstrekken inlichtingen opgeslagen in een beveiligd centraal gegevensbestand betreffende de administratieve samenwerking op belastinggebied, bestemd voor de lidstaten en ontwikkeld door de Commissie en ter beschikking gesteld uiterlijk op 31 december 2017. De Belgische bevoegde autoriteiten hebben toegang tot de in dit gegevensbestand opgeslagen inlichtingen."*.

160. Artikel 338, § 6/1, 9° WIB 92 bepaalt ter omzetting van artikel 8*bis*, 10° van de samenwerkingsrichtlijn dat de Belgische fiscale administratie op grond van paragraaf 4 - en met inachtneming van paragraaf 24, lid 2 - van artikel 338 om aanvullende inlichtingen kan verzoeken, daaronder begrepen de volledige tekst van een grensoverschrijdende voorafgaande fiscale belissing of een voorafgaande verrekenprijsafspraak. De automatische uitwisseling van 'rulings' kan bijgevolg leiden tot het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie. Het versturen van het verzoek om inlichtingen moet ook hier gebeuren in overeenstemming met paragraaf 4 van artikel 338 WIB 92. De Belgische fiscale administratie kan ten gevolge hiervan slechts om inlichtingen verzoeken die 'naar verwachting van belang' zijn voor het vestigen van de inkomstenbelasingen. Hoewel hieromtrent verder niets werd bepaald, is

---

[422] Adv.RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2563/001, 65.

[423] MvT bij het wetsontwerp "houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied", *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2563/001, 5.

het wellicht zo dat de ontstane vragen tijdens het onderzoek naar de ontvangen 'ruling' volstaan voor de Belgische fiscale administratie om de fiscale relevantie van de gevraagde aanvullende inlichtingen aan te tonen. Als de Belgische fiscale administratie een verzoek om inlichtingen verstuurt aan een buitenlandse fiscale administratie op grond van inlichtingen die ze heeft verkregen via automatische gegevensuitwisseling tussen staten kan worden geconcludeerd dat deze hiermee reeds heeft aangetoond dat de gevraagde inlichtingen 'naar verwachting van belang' zijn voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. Het wordt bijgevolg afwachten wat het praktisch belang van deze inhoudelijke vereiste nog zal zijn in de komende jaren.

§ 2. Subsidiariteit

161. Subsidiariteit houdt in dat de verzoekende fiscale administratie moet aantonen dat zij eerst zelf, via haar nationale onderzoeksbevoegdheden, heeft getracht de gevraagde informatie te bekomen (randnummers 8(g) en 9(a) commentaar bij art. 26, § 1). Deze inhoudelijke vereiste staat enkel vermeld in de commentaar, maar wel als afzonderlijke voorwaarde. OBERSON stelt dat een verzoek om inlichtingen slechts als 'naar verwachting relevant' kan worden beschouwd, wanneer de verzoekende administratie de gevraagde informatie niet kan verkrijgen via een eigen nationaal onderzoek.[424] Dit vormt evenwel een foutieve toepassing van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag. Subsidiariteit is namelijk opgenomen als additionele voorwaarde in het geval van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie. Het beoogt te vermijden dat informatie wordt opgevraagd door een staat vooraleer er een intern onderzoek is gevoerd, waardoor de andere staat wordt opgezadeld met zware administratieve lasten. Een verzoek om inlichtingen kan niet slechts als 'naar verwachting relevant' worden beschouwd, wanneer de interne middelen van de verzoekende administratie zijn uitgeput. Een verzoekende administratie kan de 'relevantie' van een verzoek aantonen zonder dat is voldaan aan de subsidiariteit. Het vormen twee aparte inhoudelijke vereisten om te kunnen spreken van een correct uitgevoerd verzoek om inlichtingen. De samenwerking

[424] X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 31.

tussen staten kan als secundair aan de uitoefening van het nationaal onderzoek worden beschouwd.

162. De OESO vereist van de verzoekende fiscale administratie niet dat deze aantoont dat zij *alle mogelijke* middelen heeft uitgeput. Dat is niet noodzakelijk om de subsidiariteit te respecteren en zou een rem op het systeem van de gegevensuitwisseling kunnen plaatsen.[425] De voorstanders hiervan baseren zich op randnummer 8(g) van de commentaar bij artikel 26, § 1. Dit randnummer beschrijft een situatie waarin een staat slechts overgaat tot een verzoek om inlichtingen nadat alle nationale onderzoeksmiddelen zijn uitgeput (*exhausted*). Dit voorbeeld behandelt echter een louter hypothetische situatie waarin artikel 26 OESO-model kan worden toegepast en kan niet als algemene regel worden beschouwd. Dit blijkt ook uit randnummer 9(a) van de commentaar, waarin wordt gepreciseerd dat de nationale procedure moet worden aangewend (*relied upon*). Deze gedachtegang wordt ook ondersteund door 'de handleiding': *"2. A statement confirming that your tax administration has pursued all means available in its own territory to obtain the information except those that* ***would give rise to disproportionate difficulties****"*.[426] Hieruit blijkt dat de verplichting van de verzoekende administratie niet absoluut is en dat moet worden nagegaan of het verkrijgen van de inlichtingen niet zou leiden tot disproportionele moeilijkheden.[427] De fiscale administratie van de verzoekende staat moet wel overtuigd zijn dat ze de gewenste inlichtingen niet zelf kan verzamelen, dat deze inlichtingen in het bezit zijn van de aangezochte fiscale administratie, of dat het wel kunnen vaststellen van de belastbare toestand van de belastingplichtige enkel mogelijk is met hogere kosten.[428]

Afdeling 5. Korte evaluatie

163. De Belgische fiscale administratie kan een verzoek om inlichtingen versturen naar een buitenlandse fiscale administratie op grond van de

[425] *Contra:* K. VOGEL, die stelt dat "*all domestic resources should be exhaustively tapped"*. K. VOGEL, *Double tax conventions*, III, Dordrecht, Kluwer Law International, 1997, 1406.
[426] OESO, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes: Module 1 on exchange of information on request*, Parijs, OESO, 2006, 3, nr. 5.
[427] *Contra*: S. ROCHA, "Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective", *Bulletin for International Taxation* 2016, 504.
[428] H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

dubbelbelastingverdragen en de TIEAs (*supra* nr. 54 e.v.), artikel 338 WIB 92 (*supra* nr. 82 e.v.) en artikel 5 van het multilateraal verdrag, zoals naar verwezen in de administratieve akkoorden (*supra* nr. 86 e.v.). Op grond van de rechtspraak van het Hof van Cassatie (*supra* nr. 102) kan worden besloten dat het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie een onderzoekshandeling uitmaakt, verricht door de Belgische fiscale administratie bij derden, wat een bevestiging vormt van het standpunt van het Hof van Justitie in het arrest *Sabou* (*supra* nr. 23) en een voorlopige indicatie geeft van het antwoord op de eerste grote deelvraag, met name wat de aard van procedure van gegevensuitwisseling op verzoek betreft (*supra* nr. 25). Ten gevolge van deze vaststelling moet de Belgische fiscale administratie op grond van artikel 333, lid 3 WIB 92 een voorafgaande notificatie aan de belastingplichtige versturen wanneer het verzoek om inlichtingen betrekking heeft op de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar (*supra* nr. 105), wat een positieve invloed heeft op deze zijn rechtsbescherming vanuit een Belgisch perspectief (*infra* nr. 265 e.v.).

164. Indien de Belgische fiscale administratie een verzoek om financiële inlichtingen wil versturen naar een buitenlandse fiscale administratie moet deze de getrapte procedure van artikel 322, § 2 WIB 92 voor het opheffen van het bankgeheim naleven (supra nr. 113). Dit volgt uit het gegeven dat de Belgische fiscale administratie geen voordeel kan halen uit de onderzoeksbevoegdheden van de buitenlandse fiscale administratie als deze verder gaan dan de eigen nationale onderzoeksbevoegdheden. De Belgische fiscale administratie moet ook een notificatie versturen van het verstuurde verzoek om financiële inlichtingen (*supra* nr. 114), wat een positieve invloed heeft op deze zijn rechtsbescherming vanuit Belgisch standpunt (*infra* nr. 270). In dit proefschrift wordt het standpunt ingenomen dat deze procedure van belang zal blijven in de toekomst niettegenstaande de onmiskenbare tendens naar de automatische financiële gegevensuitwisseling (supra nr. 135).

165. De verschillende rechtsinstrumenten leggen de Belgische administratie inhoudelijke vereisten op bij het versturen van het verzoek om inlichtingen. Ten eerste moet de Belgische fiscale administratie aantonen dat de bewuste

inlichtingen 'naar verwachting van belang' zijn voor het vestigen van de inkomstenbelastingen (supra nr. 143 e.v.). Op deze manier wordt vermeden dat de Belgische fiscale administratie de gegevensuitwisseling op verzoek kan 'misbruiken' om een *fishing expedition* te voeren (*supra* nr. 149 e.v.). De automatische gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties zal er wellicht toe leiden dat de via deze vorm van samenwerking verkregen inlichtingen steeds volstaan voor de Belgische fiscale administratie om aan te tonen dat het verzoek om inlichtingen 'naar verwachting van belang' is voor de vestiging van de inkomstenbelastingen (*supra* nr. 160). Ten tweede moet de Belgische fiscale administratie kunnen aantonen dat ze voorafgaandelijk in de mate van het mogelijke heeft getracht de bewuste inlichtingen zelf te verkrijgen (*supra* nr. 161 e.v.). De naleving van deze inhoudelijke vereisten door de Belgische fiscale administratie moet duidelijk worden aangetoond in het verzoek om inlichtingen zodat de buitenlandse fiscale administratie dit eenvoudig kan toetsen (*infra* nr. 178). Deze verplichting voor de Belgische administratie creëert het vermoeden dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek toch meer inhoudt dan een loutere onderzoekshandeling, wat nu verder zal worden onderzocht in het volgende hoofdstuk.

Hoofdstuk 2. Het ontvangen van een verzoek om inlichtingen

166. In dit hoofdstuk wordt de procedure van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie bekeken vanuit het standpunt van de aangezochte fiscale administratie. Vanuit het standpunt van de verzoekende fiscale administratie kan het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie worden beschouwd als een onderzoekshandeling bij derden (hoofdstuk 1). De bijzondere positie van de aangezochte administratie ten opzichte van het ontvangen verzoek om inlichtingen maakt echter dat deze procedure zoveel meer is dan louter een onderzoekshandeling bij derden. De aangezochte administratie moet namelijk kunnen beoordelen of een inperking van de nationale soevereiniteit van haar staat gerechtvaardigd is ten voordele van de correcte vestiging van de inkomstenbelastingen in de verzoekende staat. De beoordelingsmarge van de aangezochte fiscale administratie ten aanzien van het ontvangen verzoek om inlichtingen manifesteert zich op twee vlakken. Enerzijds op de mogelijkheid tot het beoordelen van de naleving van de reeds besproken inhoudelijke vereisten voor het versturen van een buitenlands verzoek om inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie (*supra* nr. 142) (afdeling 1). Anderzijds op het kunnen inroepen van de weigeringsgronden in de rechtsinstrumenten voor het niet beantwoorden van het ontvangen verzoek om inlichtingen (afdeling 2).
Het hoofdstuk wordt afgesloten met een overzicht van de beperkte vereisten die door de verschillende rechtsinstrumenten worden gesteld aan het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen door de aangezochte staat (afdeling 3).

Afdeling 1. Toetsing van de inhoudelijke vereisten

167. Eerder hebben we vastgesteld dat een fiscale administratie slechts een fiscale administratie in een andere staat om inlichtingen kan verzoeken als deze aantoont dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting fiscaal relevant zullen zijn (*supra* nr. 143 e.v.) en eerst zelf in de mate van het mogelijke heeft getracht de inlichtingen te bekomen via de nationale onderzoeksbevoegdheden (*supra* nrs. 161-162). De vraag is nu of de aangezochte fiscale administratie de naleving van de inhoudelijke vereisten door de verzoekende fiscale administratie

kan controleren. De verschillende rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen behandelen deze problematiek helaas niet. Indien deze vraag positief kan worden beantwoord, toont dit aan dat de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek meer inhoudt dan een onderzoekshandeling verricht bij derden, wat vanzelfsprekend een invloed zal hebben op het antwoord op de eerste grote deelvraag van onderhavige onderzoek, met name wat de aard van deze procedure betreft (*supra* nr. 27).

Randnummer 5 van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bepaalt wel dat de aangezochte staat de verzoekende staat moet contacteren indien er onduidelijkheid zou bestaan over de concrete inhoud van het verzoek om inlichtingen, de omstandigheden die in de praktijk tot het verzoek hebben geleid of de fiscale relevantie van het verzoek om inlichtingen. Gesteld dat de verzoekende staat nadere uitleg wenst te verschaffen, kan de aangezochte staat omwille van die reden niet langer weigeren om te voldoen aan het verzoek van de andere staat. De OESO staat hier dus restrictief tegenover de mogelijkheden voor de aangezochte fiscale administratie om de naleving van de inhoudelijke vereisten van het ontvangen verzoek om inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie te controleren. Dit kan worden beschouwd als een gevolg van het wederzijds vertrouwen tussen staten (*infra* nr. 217).

Nochtans bepaalt randnummer 11 van 'de handleiding' van de OESO wel dat de aangezochte staat de rechtmatigheid van het ontvangen verzoek om inlichtingen moet controleren. De aangezochte fiscale administratie moet zo snel mogelijk aan de verzoekende fiscale administratie bevestigen dat het verzoek geldig is, m.n. dat:

"*- it fulfils the conditions set forth in the applicable exchange of information provision;*

- it has been signed by the competent authority and includes all the necessary information to process the request;

- the information requested is of a nature which can be provided having regard to the legal instrument on which it based and the relevant laws of the requested party;

- sufficient information is provided to identify the taxpayer; and

- sufficient information is given to understand the request.".[429]

De OESO voorziet hier dus wel in een uitgebreide controlemogelijkheid voor de aangezochte fiscale administratie met betrekking tot het ontvangen verzoek om inlichtingen.

Hierna bespreken we eerst de beperkte nationale rechtspraak van staten die wel de inhoudelijke vereisten van het ontvangen verzoek om inlichtingen toetsen via een nationale beroepsprocedure. Vervolgens bespreken we het arrest *Berlioz* van het Hof van Justitie met betrekking tot deze problematiek.[430]

§ 1. De toetsing door de aangezochte staat wordt restrictiever

168. Niettegenstaande de OESO terughoudend is om de aangezochte fiscale administratie een uitgebreide rol toe te kennen bij de beoordeling van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, hebben de nationale hoven en rechtbanken van sommige staten, die traditioneel terughoudend zijn ten aanzien van de samenwerking over de grenzen heen, in de afgelopen jaren een zekere jurisprudentie opgebouwd met betrekking tot de problematiek. Omdat de Belgische rechtspraak hieromtrent quasi onbestaanbaar is, moet ik me in deze paragraaf baseren op buitenlandse rechtspraak.

169. De eerste bekende zaak inzake het versturen van een groepsverzoek naar een andere staat betreft wellicht de Zwitserse UBS-zaak.[431] Op grond van artikel 26 dubbelbelastingverdrag tussen de Verenigde Staten en Zwitserland had de Amerikaanse IRS informatie opgevraagd aan Zwitserland omtrent 300 belastingplichtigen waarvan de namen niet staan vermeld in het verzoek, maar wel een patroon van gelijkaardig gedrag, gemarkeerd als fiscale fraude[432], werd

---

[429] OESO, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes: Module 1 on exchange of information on request*, Parijs, OESO, 2006, 5, nr. 11.

[430] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*.

[431] Zwitserland: The Federal Administrative Court 5 maart 2009, A-7342/2008 en A-7426/2008. OBERSON bespreekt in zijn handboek uitgebreid de saga tussen de Verenigde Staten en Zwitserland over het bekomen van financiële informatie in deze laatste staat. X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 43-48.

[432] In Zwitserland wordt een onderscheid gemaakt tussen *tax fraud*, *tax evasion* and *Abgabebetrug*. Deze laatste term kan worden omschreven als *"fraudulent conduct that through a schema of lies wrongfully and in a substantial amount deprives the polity of a payable contribution or otherwise harms the assets of the polity"*. In de meeste dubbelbelastingverdragen wordt *Abgabebetrug* beschouwd als "the like" in "tax fraud and the like". Zwitserland wisselt geen informatie uit als het een situatie van belastingontduiking betreft. Onder druk van de OESO heeft Zwitserland zijn dubbelbelastingverdragen aangepast, waardoor nu ook gegevensuitwisseling op verzoek mogelijk is in het geval van zuivere

aangetoond. De Zwitserse *Federal Administrative Court* (hierna FAC) oordeelde dat het ontvangen verzoek om inlichtingen van de IRS niet als een *fishing expedition* kon worden beschouwd. Hoewel een eenvoudige leugen nooit kan volstaan, betreft het volgens de FAC hier een feitenpatroon dat is verbonden aan een systematische handeling, meer bepaald het tussenplaatsen van buitenlandse entiteiten, voornamelijk Liechtensteinse stichtingen, om op die manier de verplichtingen als gekwalificeerde tussenpersoon met de financiële instelling te kunnen omzeilen. Hoewel de namen van de belastingplichtigen niet werden vermeld in het verzoek om inlichtingen kan de Zwitserse fiscale administratie, volgens de FAC, de belastingplichtigen identificeren via hun gedragingen.

Na de aanval op UBS, de grootste bank van Zwitserland, richtte de VS het vizier op Credit Suisse, de tweede grootste bank van Zwitserland.[433] Opnieuw op grond van artikel 26 dubbelbelastingverdrag verzocht de IRS de Zwitserse fiscale administratie om informatie aangaande Amerikaanse belastingplichtigen die op ieder moment tussen 1 januari 2002 en 31 december 2010 zeggenschap of enige andere autoriteit hadden of uiteindelijke gerechtigde waren aangaande rekeningen gehouden bij Credit Suisse. In een eerste arrest van 5 april 2012 besloot de FAC dat het verzoek om inlichtingen, zonder het vermelden van de namen, niet voldoende was onderbouwd.[434] De FAC erkent opnieuw dat een groepsverzoek is toegestaan, maar dat het beschreven *'pattern of facts'* voldoende duidelijk moet zijn om te kunnen concluderen tot fiscale fraude. In een tweede arrest, op grond van een meer gedetailleerd verzoek om inlichtingen van de IRS, kwam de FAC wel tot de conclusie dat de gegevensuitwisseling op verzoek kon worden toegestaan.[435] De belastingplichtigen tekenden beroep aan tegen dit arrest bij de Zwitserse *Federal Supreme Court* (hierna FSC).[436] De FSC

---

belastingontduiking. S. BERNASCONI en M. BEUSCH, "Chapter 31. Switzerland:Group request under the Switzerland- United States tax treaty" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 320-322; I. SALVI, J. HESS en N. SCHOLL, "Competent authority functions and procedures of Switzerland", *Tax management international journal* 2009, 14; D. CHAIKIN, "The impact of Swiss principles of mutual assistance of financial and fiscal crimes", *Revenue Law Journal* 2006, afl. 1, 212.

[433] S. BERNASCONI en M. BEUSCH, "Chapter 31. Switzerland:Group request under the Switzerland- United States tax treaty" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 315-322.

[434] Zwitserland: The Federal Administrative Court 5 april 2012, A-737/2012.

[435] Zwitserland: The Federal Administrative Court 13 maart 2013, A-6011/2012.

[436] De Credit Suisse-zaak is de eerste zaak met betrekking tot de gegevensuitwisseling op verzoek die wordt behandeld door de FSC. Dit volgt uit de inwerkingtreding van de *Federal Act on International Administrative Assistance in Tax Matters* op 1 februari 2013, die de FSC bevoegd heeft gemaakt om beroepen tegen de uitspraken van het FAC te behandelen in het geval van juridische kwesties van

oordeelde dat voldoende bewijs van fiscale fraude noodzakelijk is, maar dus ook volstaat, om de verzochte informatie over te dragen.[437] De verzoekende staat moet niet verplicht de naam van de belastingplichtige vermelden, zolang het op basis van de informatie in het verzoek maar duidelijk wordt dat de persoon in de zaak betrokken is. Om te vermijden dat het verzoek om inlichtingen als een *fishing expedition* wordt beschouwd, moet de verzoekende staat volgens de FSC op een voldoende wijze de omstandigheden van de zaak beschrijven, zodat identificatie van de belastingplichtigen door de Zwitserse fiscale administratie nog steeds kan gebeuren.

Tot slot heeft de Amerikaanse IRS het vizier gericht op de private bank 'Julius Baer Group'. In deze zaak viseerde de IRS Amerikaanse belastingplichtigen die, in het bijzonder, tussen 2002 en 2012, beschikten over een beslissingsmacht met betrekking tot een rekening bij de bank. Het verzoek om inlichtingen van de IRS bevatte een abstracte beschrijving van de handelswijze van de cliënten van de bank. Daarnaast gaf de IRS een concreet voorbeeld van een getrouwd koppel dat gebruik maakte van debitkaarten die verbonden waren aan de rekening van een vennootschap die buiten de Verenigde Staten is gelegen. De IRS beschuldigde de medewerkers van Julius Bear Bank ervan om Amerikaanse belastingplichtigen te hebben geholpen bij het opzetten van constructies om hun inkomsten verborgen te houden. Volgens de FAC voldeed het groepsverzoek van de IRS echter niet aan de voorwaarden zoals uiteengezet in het UBS-arrest.[438] Het verzoek om inlichtingen bevatte geen geloofwaardige gronden om aan te nemen dat het hier een geval van fiscale fraude betrof, waardoor het als een *fishing expedition* moest worden beschouwd.

170. Na de Verenigde Staten heeft ook Nederland een groepsverzoek gericht aan de Zwitserse administratie. Op 15 juli 2015 verstuurde de Nederlandse fiscale administratie op grond van het dubbelbelastingverdrag met Zwitserland een verzoek om inlichtingen naar de Zwitserse fiscale administratie. Het verzoek had betrekking op een onbepaald aantal belastingplichtigen die aan de volgende

---

fundamenteel belang of wanneer er andere redenen voorhanden zijn om erop te vertrouwen dat het een zaak betreft van bijzonder belang. Art. 5 Federal Act 28 september 2012 on International Administrative Assistance in Tax Matters, https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/20110630/index.html (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[437] Zwitserland: The Federal Supreme Court 5 juli 2013, 2C-269/2013.

[438] Zwitserland: The Federal Administrative Court 6 januari 2014, A-5390/2013.

voorwaarden voldeden: rekeninghouder bij de bank UBS, inwoner van Nederland, ontvanger van een brief van UBS waarin staat vermeld dat de rekening wordt gesloten als de rekeninghouder niet kan aantonen dat de tegoeden aangegeven zijn en niet op voldoende wijze hebben voldaan aan het verzoek van UBS.[439] Het verzoek bevatte verder geen namen, adressen of rekeningnummers. Nadat de Zwitserse fiscale administratie het groepsverzoek had aanvaard, tekende één van de cliënten van de bank beroep aan tegen het besluit bij de FAC. In februari 2016 verstuurde de Nederlandse administratie een tweede groepsverzoek aangaande de cliënten van de bank 'Credit Suisse'. De FAC trad het beroep van de belastingplichtige echter bij in een arrest van 21 maart 2016.[440] De FAC baseerde zich in zijn uitspraak op de duidelijke tekst van het dubbelbelastingverdrag. Om een verzoek te kunnen willigen, moet voldoende informatie zijn opgenomen in het verzoek om inlichtingen om de belastingplichtige te kunnen identificeren, in het bijzonder de naam, net zoals, indien mogelijk, het adres, het rekeningnummer, de geboortedatum, de burgerlijke status en het TIN. Aangezien deze informatie ontbrak in het verzoek om inlichtingen beschouwde de FAC het verzoek als een *fishing expedition*.[441]

In een arrest van 26 september 2016 vernietigde de FSC de uitspraak van de FAC echter.[442] Volgens de FSC zijn groepsverzoeken zonder vermelding van de naam van de belastingplichtigen in het algemeen toegestaan, op voorwaarde dat het verzoek om inlichtingen voldoende informatie bevat om de personen te identificeren. Het hof merkte op dat het dubbelbelastingverdrag tussen beide staten met ingang van 9 november 2011 was geamendeerd via een wederzijds akkoord. Op basis van een analyse van de tekst van - en het voorbereidend werk bij - het akkoord kwam het hof tot de conclusie dat een verstuurd verzoek om inlichtingen niet altijd de specifieke namen van de belastingplichtigen moet bevatten, zolang de in het verzoek opgenomen informatie identificatie mogelijk maakt. Verder herinnerde het hof eraan dat het dubbelbelastingverdrag beoogt

---

[439] E. POELMANN, "De fiscale fishing expedition", *TFB* 2016, afl. 7; L. NEVE, "Inlichtingenuitwisseling Zwitserland; Nederland doet groepsverzoek betreffende cliënten van UBS Bank Zwitserland", *NTFR* 2015, afl. 6938.

[440] Zwitserland: The Federal Administrative Court 21 maart 2016, A-8400/2015.

[441] S.F. VAN IMMERSEEL, "Informatie-uitwisseling onder het belastingverdrag Nederland-Zwitserland: groepsverzoeken niet toegestaan (?)", *TFB* 2016, afl. 4; L. NEVE, "Nederlandse groepsaanvraag betreffende klanten UBS Zwitserland afgewezen door Zwitsers administratief gerechtshof", *NTFR* 2016, afl. 974.

[442] Zwitserland: The Federal Supreme Court 16 september 2016, 2C-276/2016.

wederzijdse gegevensuitwisseling te verzekeren *"to the maximum extent without allowing the states partial to the agreement to go on fishing expeditions"*.[443] De FSC besloot dat de aanvullende informatie opgenomen in het verzoek om inlichtingen voldoende was om het niet als een *fishing expedition* te bestempelen, maar waarschuwde dat het hier een *'borderline-case'* betrof.

171. Hoewel de FAC een afdoende beschrijving van de feitelijke situatie en de fiscale relevantie van de gevraagde informatie door de verzoekende staat in het verzoek om inlichtingen essentieel acht om het ontvangen verzoek niet als een *fishing expedition* te beschouwen, is de rechtspraak van de FSC eerder gericht op het voldoen aan de roep van de OESO en de Europese Unie om te voorzien in een zo uitgebreid mogelijke samenwerking met andere staten.[444] Zwitserland probeert op deze manier zijn negatief imago als niet-coöperatieve staat van zich af te schudden.

172. Liechtenstein en Luxemburg zijn twee andere terughoudende staten met betrekking tot de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling. In de rechtsleer werd er melding gemaakt van een arrest van het Grondwettelijk Hof in Liechtenstein.[445] Het arrest heeft betrekking op een verzoek om inlichtingen van de Duitse fiscale administratie op grond van de TIEA tussen beide staten omtrent een Liechtensteinse stichting. Deze stichting was opgericht door een Duitse rijksinwoner. Na zijn overlijden keerde de stichting vergoedingen uit aan

---

[443] De verplichting om de fiscale relevantie zo breed als mogelijk in te vullen, blijkt ook uit de arresten van de FAC en de FSC over een verzoek om inlichtingen van de Nederlandse fiscale administratie aan de Zwitserse fiscale administratie gericht aangaande de fiscale situatie van twee belastingplichtigen in Zwitserland. The Federal Supreme Court 24 september 2015, 2C-963/2014; The Federal Administrative Court 7 oktober 2014, A-1406/2014; S. ZIMMERMANN en B. KÖNIG, "Switzerland: the revised provisions on administrative assistance in Swiss double taxation agreements: limitations arising from national law" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2015*, Wenen, Linde, 2016, 316.

[444] Het verschil in visie komt ook duidelijk naar voren bij het beoordelen van een verzoek om inlichtingen van de Franse fiscale administratie van 26 juli 2013. In tegenstelling tot de andere arresten heeft deze zaak geen betrekking op financiële belastingontduiking, maar op het bepalen van de juiste woonstaat en de daaruit volgende plicht om het wereldwijd inkomen aan te geven. Terwijl de FAC van mening is dat de inlichtingen in het verstuurde verzoek om inlichtingen niet volstaan om te kunnen spreken van relevante informatie, is de FSC de tegengestelde mening toegedaan. De FSC besluit opnieuw dat het geen *fishing expedition* betreft, waardoor de informatie door de Zwitserse fiscale administratie kan worden overgedragen. The Federal Supreme Court 24 september 2015, 2C-1174/2014; The Federal Administrative Court 8 december 2014, A-3294/2014; S. BERNASCONI en M. BEUSCH, "Switzerland: substantiation of a request under the France-Switzerland tax treaty" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2015*, Wenen, Linde, 2016, 323-332.

[445] Naar het arrest zelf wordt geen verwijzing gemaakt door de auteurs. De arresten van het Grondwettelijk Hof van Liechtenstein worden ook niet online gepubliceerd. M. WENZ en P. KNÖRZER, "Chapter 33. Liechtenstein: fishing expedition" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 333-338.

de legatarissen. Een legataris gaf zijn ontvangen betaling aan bij de Duitse fiscale administratie, maar in de bijhorende documentatie waren de namen van de overige begunstigden geanonimiseerd. De Duitse fiscale administratie verstuurde daarop een verzoek naar de Liechtensteinse fiscale administratie om de identiteit van deze personen te achterhalen. De stichting weigerde echter de identiteit van de begunstigden prijs te geven, aangezien het verzoek om inlichtingen van de Duitse administratie volgens deze een flagrante *fishing expedition* uitmaakt. Nadat de *Supreme Administrative Court* het beroep van de stichting had verworpen, trok de stichting naar het Grondwettelijk Hof. Het Grondwettelijk Hof bevestigde het vermoeden van de stichting dat het hier een *fishing expedition* betrof. Volgens het Hof is de naam van de belastingplichtige slechts niet nodig in het geval dat de identificatie op basis van andere inlichtingen in het verzoek om inlichtingen kan gebeuren. In dit geval had de Duitse fiscale administratie geen aanvullende inlichtingen verschaft die identificatie van de betrokken personen mogelijk zou maken. De Liechtensteinse fiscale administratie was aldus volgens het Hof niet gerechtigd om de verzochte informatie over te dragen.

In een arrest van 24 september 2013 heeft ook de Luxemburgse *Administrative Court of Luxembourg* zich uitgesproken over de draagwijdte van de term 'fiscale relevantie'.[446] Tijdens een fiscaal onderzoek naar een Franse vennootschap vond de Franse fiscale administratie informatie die deze vennootschap in verband bracht met twee bankrekeningen in Luxemburg. Deze bankrekeningen zouden zijn gebruikt geweest om betalingen te verrichten naar een verbonden vennootschap, die was gelegen in de Britse Maagdeneilanden. Deze laatste vennootschap werd vermoed de rekeninghouder te zijn. De Franse fiscale administratie wilde weten wie de rekeninghouder en uiteindelijke gerechtigde was van de sommen betaald door de Franse vennootschap aan de Luxemburgse rekeningen, waardoor ze een verzoek om inlichtingen verstuurde naar de Luxemburgse fiscale administratie. Door de Franse fiscale administratie werden verschillende documenten mee verstuurd, al bevatten de documenten slechts betalingen door een Nederlandse vennootschap aan de vennootschap in de Britse Maagdeneilanden en aan een Luxemburgse rijksinwoner, die tevens de

[446] Luxemburg: Administrative Court of Luxemburg 24 september 2013, 33118C; W. HASLEHNER, "Chapter 32. Luxembourg: the standard of "foreseeable relevance" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 323-332.

hoofdaandeelhouder is van de Franse vennootschap. Nadat de Luxemburgse fiscale administratie de opdracht had gegeven aan de Luxemburgse bank om de verzochte informatie over te dragen, tekende één van de rekeninghouders, een Luxemburgse vennootschap die handelde als fiduciaire voor de vennootschap op de Britse Maagdeneilanden, beroep aan. Volgens de Luxemburgse fiduciaire was de door de Franse fiscale administratie verzochte informatie niet naar verwachting relevant, omdat het informatie aangaande derde partijen openbaar zou maken. De *Administrative Court* oordeelde dat een verzoek om inlichtingen betrekking moet hebben op *"a precise and specific tax case and relative to a particular taxpayer"*.[447] Op basis van de informatie die door de Franse fiscale administratie was overgemaakt, kon de *Administrative Court* niet besluiten dat er een relevante band is tussen de belastingplichtige in Frankrijk en de bewuste Luxembugse bankrekeningen. Integendeel, doordat de documenten slechts melding maken van betalingen door de *'presumed subsidiaries'* van de Franse vennootschap aan de Luxemburgse rekening van de vennootschap in de Britse Maagdeneilanden, sprak de Franse administratie zichzelf juist tegen. De *Administrative Court* concludeerde bijgevolg dat de gevraagde informatie niet 'naar verwachting relevant' was.

De arresten van het Liechtensteinse Grondwettelijk Hof en de Luxemburgse *Administrative Court* dateren van de periode rond 2013. De vraag rijst of beide rechtelijke instanties vandaag nog steeds dezelfde invulling zouden geven aan de term *'fishing expeditions'*, in het bijzonder gelet op de recente rechtspraak van de Zwitserse FSC. De term '*fishing expeditions*' wordt vandaag zoveel als mogelijk gerelativeerd opdat de samenwerking tussen staten kan prevaleren, wat onvermijdelijk een 'aanslag' uitmaakt op de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat. De nationale rechtspraak die staat beschreven in de vorige paragrafen heeft louter betrekking op de moeilijke verhouding tussen een fiscaal relevant verzoek om inlichtingen - in het bijzonder een groepsverzoek - en *fishing expeditions* in de procedure van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie. De nationale rechtsinstanties spraken zich echter niet expliciet uit over de draagwijdte van het controlerecht van de aangezochte administratie en de bevoegde rechtsinstanties.

---

[447] Luxemburg: Administrative Court of Luxemburg 24 september 2013, 33118C; W. HASLEHNER, "Chapter 32. Luxembourg: the standard of "foreseeable relevance" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 323-332.

173. Een arrest waar deze problematiek wel aan bod kwam, is een arrest van 14 juli 2015 van de Luxemburgse *Administrative Court*.[448] Deze zaak betrof een verzoek om inlichtingen vanwege de Spaanse administratie aan de Luxemburgse fiscale administratie op 29 september 2014. Het verzoek had betrekking op twee in het huwelijk getreden Luxemburgse belastingplichtigen, die hun fiscale woonplaats in Luxemburg hadden. Op 9 januari 2015 aanvaardde de Luxemburgse fiscale administratie het verzoek en beval de belastingplichtigen om de gevraagde informatie aan haar over te dragen, met het oog op het verduidelijken van hun fiscale situatie in Spanje, gelet op het vermoeden van de Spaanse fiscale administratie dat het koppel Spaanse fiscale inwoners waren. Het verzoek was gebaseerd op zowel artikel 27 van het dubbelbelastingverdrag, als de samenwerkingsrichtlijn.

Het verzoek werd door de Luxemburgse fiscale administratie als 'relevant' beschouwd voor het daarin aangehaalde doel, waardoor de belastingplichtigen volgende informatie moesten mededelen:

- stukken die bewijs zouden kunnen bevatten van een permanenten verblijfplaats en een centrum van vitale belangen in Luxemburg, aan de hand van een beschrijving van de verblijfplaats, telefoonrekeningen, energierekeningen, bewijs van professionele en sociale activiteiten in Luxemburg, Luxemburgse bankrekeningen, …;
- indicatie van het totale inkomen uit Luxemburgse bronnen in eender welke vorm (o.a. als werknemer, zelfstandige, aandeelhouder, bedrijfsleider) en in eender welke vorm verkregen (o.a. salaris, dividenden interesten);
- kopieën van de fiscale aangiftes in Luxemburgs in de periode 2010-2013;
- overzicht van de bankrekeningen in Luxemburg en een kopie van de bankuittreksels van de rekeningen aangehouden tussen 2011-2013.

De belastingplichtigen vroegen daarop de vernietiging van het bevel om de bewuste informatie aan de fiscale administratie over te dragen voor de rechtbank van eerste aanleg op 12 februari 2015. In een uitspraak van 6 mei 2015 stelde de rechtbank de belastingplichtigen evenwel in het ongelijk. Beide belastingplichtigen tekenden beroep aan tegen dit vonnis bij de *Administrative*

---

[448] Luxemburg: Administrative Court of Luxemburg 14 juli 2015, 36312C en 36313C, *TFR-net* 2016/N60, noot N. DIEPVENS.

Court, met als belangrijkste inhoudelijk argument dat ze op 13 maart 2015 nog officieel kennis hadden gekregen van de opening van een fiscaal onderzoek door de Spaanse fiscale administratie met betrekking tot hun situatie in Spanje. Het verzoek om inlichtingen aan de Luxemburgse fiscale administratie dateerde echter, zoals gezegd, van 29 september 2014. Bijgevolg was de inhoudelijke vereiste dat de verzoekende fiscale administratie eerst alle beschikbare onderzoeksdaden in haar staat moet 'uitputten' om de benodigde informatie zelf te verkrijgen vooraleer een verzoek om inlichtingen naar een andere staat kan worden verstuurd, *in casu* niet voldaan (*supra* nrs. 161-162).

De Luxemburgse *Administrative Court* ving aan door te wijzen op de beperkte rol van de Luxemburgse rechter in het geval dat deze moet oordelen over een ontvangen verzoek om inlichtingen van een andere staat. De rechtbank van eerste aanleg moet zich in dat geval beperken tot een verificatie van de coherentie van de motivering door de verzoekende staat, zonder dat de materialiteit van de ingeroepen feiten moet worden nagegaan. Het komt namelijk in principe niet toe aan de Luxemburgse rechtbanken om controle uit te oefenen op de juistheid van de feiten die door de verzoekende staat worden ingeroepen, noch moeten deze rekening houden met de bewijzen geleverd door de betrokken belastingplichtige dat de verklaringen van de verzoekende staat op onjuiste feiten zijn gebaseerd. Vanuit het standpunt van de *Administrative Court* is dit een logisch gevolg, gelet op het feit dat de rechtbanken anders een inhoudelijke controle uitoefenen op de feiten die aan de grond liggen van het verzoek om inlichtingen van een andere staat. Deze discussie moest volgens de *Administrative Court* worden gevoerd voor de rechtsinstanties van de verzoekende staat.

De *Administrative Court* vervolgde echter dat dit niet langer van toepassing was in de uitzonderlijke situatie wanneer de belastingplichtige bewijs van die aard levert dat de inhoud van het verzoek om inlichtingen volledig 'op zijn kop' zet. Dit kan het geval zijn wanneer de door de belastingplichtige aangeleverde inlichtingen de essentiële bestanddelen van het verzoek zelf ondermijnen, of wanneer de aangeleverde informatie de relevantie van de gevraagde informatie of de vereiste van subsidiariteit voor het versturen van een verzoek om inlichtingen grondig in vraag stelt. Het feit dat de Spaanse fiscale administratie een formeel onderzoek naar de belastingplichtigen had geopend aangaande

fiscale jaren 2010-2013, nadat deze administratie eerst de informatie had verzocht van de Luxemburgse fiscale administratie voor dezelfde jaren, betreft een element dat in rekening had moeten worden genomen bij het nemen van het besluit door de Luxemburgse fiscale administratie. De *Administrative Court* zag zich dus verplicht om het bevel van de Luxemburgse fiscale administratie te vernietigen, omdat het verzoek van de Spaanse administratie als te voortvarend kon worden beschouwd gelet op de latere opening van een fiscaal onderzoek in Spanje zelf.

174. De Luxemburgse *Administrative Court* nam hier een vrij terughoudend standpunt in omtrent de controlebevoegdheid van de aangezochte administratie en van de rechtsinstanties in deze staat.[449] Dit komt overeen met de visie van de Belgische fiscale administratie, die wanneer ze geconfronteerd wordt met een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, vereist dat de buitenlandse administratie reeds haar interne onderzoeksbevoegdheden heeft uitgeput.[450] Slechts in het geval dat de belastingplichtige 'manifest' twijfel kan doen ontstaan over de al dan niet naleving van de inhoudelijke vereisten van het verzoek om inlichtingen door de verzoekende staat, is de rechter in de aangezochte staat niet langer gebonden aan zijn beperkte controlerol. Dit standpunt van de Luxemburgse *Administrative Court* is niet langer houdbaar na het arrest *Berlioz* van het Hof van Justitie, op basis van een verwijzing van hetzelfde Luxemburgse *Administrative Court*.

§ 2. Het Hof van Justitie herstelt de balans

175. Op 3 december 2014 verstuurde de Franse fiscale administratie een verzoek om inlichtingen aan de Luxemburgse fiscale administratie op grond van de samenwerkingsrichtlijn in het raam van een onderzoek van de fiscale situatie van de vereenvoudigde aandelenvennootschap naar Frans recht Cofima.[451] Het verzoek betrof verschillende inlichtingen over de moedervennootschap van

---

[449] Voor een uitgebreide bespreking van dit arrest verwijzen we naar onze eigen bijdrage in TFR: N. DIEPVENS, "Grensoverschrijdende fiscale gegevensuitwisseling op verzoek: toch nog een (beperkte) rol van betekenis voor de belastingplichtige en de rechter in de aangezochte staat?" (noot onder Administrative Court of Luxemburg 14 juli 2015), *TFR* 2016, afl. 511, 939-945.

[450] *Com.Ov*. nr. 26/9.

[451] Voor het feitenrelaas in de zaak *Berlioz*: HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 21-30.

Cofima, de naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht Berlioz. Berlioz had namelijk dividenden ontvangen die bij vrijstelling van bronheffing aan haar zijn uitgekeerd door Cofima en de Franse fiscale administratie betwijfelde of de hiervoor geldende Franse wettelijke voorwaarden in acht waren genomen.
Naar aanleiding van het ontvangen verzoek om inlichtingen had de Luxemburgse fiscale administratie Berlioz een bevel tot het verstrekken van inlichtingen verstuurd en haar in het bijzonder gevraagd:
"– gedocumenteerd aan te geven of de vennootschap in Luxemburg over een werkelijke bestuurszetel beschikt en welke de voornaamste kenmerken daarvan zijn, namelijk beschrijving van deze zetel, oppervlakte van haar kantoorruimte, computerapparatuur en ander materiaal dat haar toebehoorde, het afschrift van de huurovereenkomst voor de kantoorruimte en het domicilie;
– een lijst te verstrekken van haar werknemers, met hun functie binnen de vennootschap, en op te geven welke werknemers zijn verbonden aan haar maatschappelijke zetel;
– aan te geven of zij in Luxemburg arbeidskrachten inhuurt;
– aan te geven of er een overeenkomst bestaat tussen Berlioz en Cofima en, zo ja, een afschrift van deze overeenkomst te verstrekken;
– gedocumenteerd aan te geven welke deelnemingen zij in andere vennootschappen aanhoudt en hoe deze deelnemingen zijn gefinancierd;
– de naam en het adres van haar aandeelhouders op te geven, met het bedrag van de aandelen van elke aandeelhouder en het participatiepercentage van elke aandeelhouder, en
– aan te geven voor welk bedrag de aandelen in Cofima op de actiefzijde van de balans van Berlioz waren geboekt vóór de algemene vergadering van Cofima op 7 maart 2012, en een historisch overzicht te geven van de boekwaarde van de aandelen in Cofima bij de inbreng op 5 december 2002, bij de inbreng op 31 oktober 2003 en bij de aankoop op 2 oktober 2007.".

Op 21 april 2015 heeft Berlioz aangegeven dat zij aan het bevel van 16 maart 2012 gevolg geeft, behalve voor zover het de naam en het adres van de aandeelhouders van de vennootschap, het bedrag van de aandelen van elk van hen en het participatiepercentage van elke aandeelhouder betrof op grond dat deze gegevens naar verwachting niet van belang zijn, zoals wordt vereist voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een andere staat (*supra* nr.

143 e.v.), voor de beoordeling of de door de dochteronderneming verrichte dividenduitkeringen onderworpen waren aan de bronheffing, waarop de controle van de Franse fiscale administratie zich richtte.

Bij besluit van 18 mei 2015 heeft de Luxemburgse fiscale administratie op grond van artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014[452] een administratieve boete van 250.000 euro aan Berlioz opgelegd wegens haar weigering om deze inlichtingen te verstrekken. Op 18 juni 2015 heeft Berlioz bij de Luxemburgse *tribunal administratif* beroep tot nietigverklaring van het sanctiebesluit van de fiscale administratie ingesteld, met het verzoek te onderzoeken of het bevel van 16 maart 2015 wel gegrond is. Bij uitspraak van 13 augustus 2015 heeft de *tribunal administratif* het primaire beroep tot herziening ten dele gegrond verklaard en de geldboete verlaagd tot 150.000 euro, maar het beroep voor het overige verworpen, waarbij het heeft verklaard dat geen uitspraak behoeft te worden gedaan op het subsidiaire beroep tot nietigverklaring.

Bij verzoekschrift van 31 augustus 2015 heeft Berlioz bij de *Cour administrative* hoger beroep ingesteld. Berlioz beweerde dat de weigering van de *tribunal administratif* om de gegrondheid van het bevel te onderzoeken een inbreuk vormde op haar recht op een doeltreffende voorziening in rechte zoals bepaald in artikel 6, lid 1, EVRM. De *Cour administrative* was van oordeel dat mogelijk rekening moest worden gehouden met artikel 47 Handvest, dat een afspiegeling is van het in artikel 6, lid 1 EVRM bedoelde recht. Deze rechter vroeg zich af of een justitiabele als Berlioz het recht op een doeltreffende voorziening in rechte geniet wanneer hij niet kan laten toetsen, al was het maar door het opwerpen van een exceptie, of het bevel dat aan de aan hem opgelegde sanctie ten grondslag ligt, geldig is.

176. De *Cour administratieve* verzocht het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over meerdere vragen. Ik concentreer me hier op de prejudiciële vraag van het Hof van Justitie aangaande de verplichtingen van de aangezochte fiscale administratie: *"4) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, moeten [artikel] 1, lid 1, en [artikel] 5 van richtlijn 2011/16, gelet op enerzijds de parallellie met het uit het [door de Organisatie*

[452] Artikel 5 wet 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek op belastinggebied en tot wijziging van de wet van 31 maart 2010 houdende goedkeuring van belastingverdragen en tot vaststelling van de hierop van toepassing zijnde procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, *Mémorial A* 2014, 4170.

voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde] model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen voortvloeiende criterium dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, en anderzijds het in artikel 4 VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, in samenhang met de doelstelling van richtlijn 2011/16, dan aldus worden uitgelegd dat het criterium dat de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor de bedoelde belastingheffing en de daarin opgegeven fiscale doelstelling, een voorwaarde vormt waaraan het verzoek om inlichtingen moet voldoen opdat voor de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat de verplichting ontstaat om aan dat verzoek gevolg te geven en opdat een jegens een derde-bezitter uitgevaardigd bevel tot het verstrekken van inlichtingen gerechtvaardigd is?;
5) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, moeten [artikel] 1, lid 1, en [artikel] 5 van richtlijn 2011/16 alsmede [artikel] 47 van het Handvest dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat waarbij de toetsing, door de bevoegde nationale autoriteit als autoriteit van de aangezochte staat, van de geldigheid van een verzoek om inlichtingen op algemene wijze wordt beperkt tot een toetsing van de formele regelmatigheid (…).”.[453]

177. Het Hof van Justitie sprak zich vooreerst uit over de vraag of de voorwaarde van het ‘verwachte belang’ (‘naar verwachting relevant’) een voorwaarde vormt waaraan het verzoek om inlichtingen moet voldoen om de verplichting van de aangezochte staat om daaraan gevolg te geven te doen ingaan. Op grond van de combinatie van artikel 1, lid 1 en artikel 5 samenwerkingsrichtlijn (art. 338, § 1 en § 4 WIB 92) blijkt dat de op de aangezochte staat rustende verplichting om samen te werken, zich slechts uitstrekt tot de verstrekking van inlichtingen die ‘naar verwachting van belang’ zijn voor de verzoekende fiscale administratie. Overweging 9 van de preambule bij de samenwerkingsrichtlijn verduidelijkt dat het criterium van het ‘verwachte belang’ tot doel heeft om in een zo ruim mogelijke gegevensuitwisseling tussen staten te voorzien en tegelijkertijd te verduidelijken dat lidstaten niet vrijelijk *fishing expeditions* kunnen verrichten of om inlichtingen kunnen verzoeken die

[453] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 31.

waarschijnlijk niet relevant zijn voor de fiscale positie van een belastingplichtige. Hetzelfde geldt volgens het Hof van Justitie voor het begrip 'naar verwachting relevant' in artikel 26 OESO-modelverdrag. Er moet juist steeds een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn.[454] Het Hof van Justitie kwam op basis van de rechtsinstrumenten tot een betekenisvolle invulling van de term 'verwacht belang', meer bepaald door de verwijzing naar het bestaan van een 'redelijke mogelijkheid' hiertoe, in tegenstelling tot de Zwitserse FSC (*supra* nrs. 169-171).
Het doel van het begrip 'verwacht belang' is om het de verzoekende autoriteit mogelijk te maken om alle inlichtingen te verkrijgen die hem gerechtvaardigd voorkomen, echter zonder dat hij kennelijk buiten het raam van het onderzoek mag treden of de aangezochte autoriteit een buitensporig zware last mag opleggen. De verzoekende autoriteit die meester is over het aan het verzoek ten grondslag liggende fiscaal onderzoek beoordeelt onafhankelijk, naar gelang de omstandigheden van de zaak, of de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor dat onderzoek en de subsidiariteitsvereiste is vervuld.[455] De verzoekende autoriteit beschikt hierbij over een beoordelingmarge, maar kan in geen geval verzoeken om inlichtingen die in het geheel niet relevant zijn.

178. Vervolgens beantwoordde het Hof van Justitie de vraag of de aangezochte fiscale administratie zich bij het onderzoek naar de geldigheid van een verzoek om inlichtingen kan beperken tot de vraag of de vormvoorschriften door de verzoekende staat zijn nageleefd, of dat deze verplicht is om na te gaan of in alle opzichten is voldaan aan de voorwaarde inzake het verwachte belang. Het Hof van Justitie herinnerde eraan dat de samenwerking tussen staten berust op een wederzijds vertrouwen tussen de lidstaten, zoals volgt uit de overwegingen 2, 6 en 8 van de preambule bij de samenwerkingsrichtlijn, waardoor de aangezochte fiscale administratie in beginsel vertrouwen moet hebben in de verzoekende fiscale administratie en ervan uitgaan dat het aan haar voorgelegde verzoek om inlichtingen tegelijk in overeenstemming is met het nationale recht van de verzoekende fiscale administratie en noodzakelijk is

[454] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 61-67.
[455] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 68-70.

voor het onderzoek.[456] De aangezochte fiscale administratie beschikt in de regel niet over een grondige kennis van het feitelijk en juridisch kader in de verzoekende staat en van de aangezochte fiscale administratie kan dergelijke kennis ook niet worden verlangd.[457] In ieder geval, de aangezochte fiscale administratie kan haar eigen beoordeling van het eventuele nut van de gevraagde inlichtingen niet in plaats stellen van die van de verzoekende fiscale administratie.

Het wederzijds vertrouwen tussen staten vormt in beginsel het uitgangspunt. Het Hof van Justitie vervolgde dat de aangezochte fiscale administratie niettemin moet nagaan of de gevraagde inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende administratie verrichte onderzoek zijn ontdaan. Volgens het Hof zijn de voor die toetsing relevante factoren opgenomen in artikel 20, lid 2 samenwerkingsrichtlijn (art. 338, § 23 WIB 92). Daartoe behoren ten eerste de inlichtingen die de verzoekende fiscale administratie moet verstrekken - meer bepaald de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd - en ten tweede, waar relevant, de gegevens van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie en andere inlichtingen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte fiscale administratie vereenvoudigen. Om de aangezochte administratie in staat te stellen het onderzoek van de gegevens in artikel 338, § 23 WIB 92 uit te voeren, moet de verzoekende administratie toereikend motiveren waarvoor de gevraagde inlichtingen in het raam van de nationale fiscale procedure tegen de in het verzoek om inlichtingen aangeduide belastingplichtige dienen.[458] De fiscale administratie van de aangezochte staat kan om aanvullende inlichtingen verzoeken om vanuit haar oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt (*supra* nr. 167). Het Hof van Justitie concludeerde dat de door de aangezochte staat verrichte toetsing zich niet beperkt tot een beknopte en formele verificatie van de rechtmatigheid van het ontvangen verzoek om inlichtingen aan de hand van de relevante factoren in artikel 338, § 23 WIB 92. Deze staat moet zich er juist van kunnen vergewissen dat het bij de gevraagde inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van

[456] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 75-77.
[457] HvJ 13 april 2000, C-420/98, *W.N. t. Nederland*, overweging 18.
[458] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 78-80.

de belastingplichtige en die van de derde van wie inlichtingen worden gevraagd en op dat wat voor het nationaal fiscaal onderzoek noodzakelijk is.[459]

179. Het Hof van Justitie is er met dit arrest in geslaagd een evenwicht te behouden tussen het belang van de verzoekende administratie en de bijzondere positie van de aangezochte administratie tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek. De verzoekende administratie beschikt over een beoordelingsmarge om te bepalen of de gevraagde inlichtingen een verwacht belang hebben om het bedrag van de te innen belastingen bij de belastingplichtige correct te kunnen vaststellen. De verzoekende administratie moet motiveren waarvoor de gevraagde inlichtingen in het raam van de nationale fiscale procedure tegen deze belastingplichtige dienen, opdat de aangezochte fiscale administratie haar onderzoek naar de rechtmatigheid van het verzoek om inlichtingen correct kan uitvoeren. De aangezochte administratie mag zich bij haar onderzoek niet in de plaats stellen van de verzoekende fiscale administratie, gelet op het wederzijds vertrouwen tussen staten, maar kan zich ook niet beperken tot een beknopte en formele verificatie van de rechtmatigheid van het verzoek. Op grond van de motivering door de verzoekende fiscale administratie, moet de aangezochte fiscale administratie nagaan of de inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende fiscale administratie geopende onderzoek zijn ontdaan. Indien de aangezochte fiscale administratie dit op basis van de overgedragen inlichtingen niet kan bepalen, moet ze om aanvullende informatie verzoeken. Hoewel dit niet expliciet staat vermeld in het arrest, impliceert het Hof van Justitie dat wanneer de verzoekende administratie de aanvullende informatie niet verstrekt, de aangezochte administratie verplicht moet vaststellen dat de gewenste inlichtingen ontdaan zijn van elk verwacht belang, waardoor deze niet kunnen worden overgedragen.
Het Hof van Justitie heeft in het arrest *Berlioz* respect voor zowel de nood aan samenwerking tussen fiscale administraties in de Europese Unie, als de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat. De verzoekende staat kan de nationale handhavingsbevoegdheid van zijn fiscale administratie uitbreiden tot buiten het territorium van de staat als de naleving van de inhoudelijke vereisten van het verzoek om inlichtingen correct is gebeurd. De aangezochte staat moet alleen

[459] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 81-82.

zijn nationale soevereiniteit gebruiken ten voordele van de verzoekende staat als uit een eigen onderzoek blijkt dat deze laatste staat zich aan de vereisten heeft gehouden, zonder de eigen beoordeling hierbij in de plaats te stellen van die van de verzoekende staat, wat de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek niet langer vergelijkbaar maakt met een loutere onderzoekshandeling verricht door de fiscale administratie bij derden (*supra* nr. 27). De open vraag is wel hoe staten deze controlebevoegdheid effectief in de praktijk gaan omzetten, gelet op de soms vage bewoordingen in het arrest.

Afdeling 2. De weigeringsgronden

180. De aangezochte fiscale administratie is vanuit de nationale soevereiniteit van haar staat niet in alle gevallen verplicht om het verzoek om inlichtingen van de verzoekende fiscale administratie in te willigen. In bepaalde gevallen kan het belang van de aangezochte staat of het belang van zijn burgers de bovenhand nemen op het verzoek van de buitenlandse fiscale administratie om inlichtingen te verkrijgen. Deze 'gevallen' worden benoemd als zijnde weigeringsgronden. De weigeringsgronden omvatten in principe: de soevereiniteit, de wederkerigheid, het handels- en beroepsgeheim en de openbare orde. De weigeringsgronden vinden we terug in alle rechtsinstrumenten: artikel 338, § 20 WIB 92, artikel 26 of 27 dubbelbelastingverdragen, artikel 7 van de TIEAS en de verwijzingen in de administratieve akkoorden. Sommige van de akkoorden verwijzen naar artikel 21 van het multilateraalverdrag. Artikel 21, lid 2 multilateraal verdrag voegt nog twee weigeringsgronden aan het rijtje toe. Op grond van artikel 21, lid 2, e) is een aangezochte staat niet verplicht om *"administratieve bijstand te verlenen indien en voor zover hij de belasting van de verzoekende staat in strijd acht met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of met bepalingen van een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting, of met enige andere overeenkomst die de aangezochte staat heeft gesloten met de verzoekende staat"*. Op grond van artikel 21, lid 2, f) moet een aangezochte staat ook geen bijstand verlenen *"indien de toepassing van een bepaling van de fiscale wetgeving van de verzoekende staat, of een hieraan verbonden verplichting, zou leiden tot discriminatie van een onderdaan van de aangezochte staat ten opzichte van een onderdaan van de verzoekende staat geplaatst in dezelfde omstandigheden"*. Deze weigeringsgronden vormen dus – naast de toetsing van

de inhoudelijke vereisten – een tweede indicatie dat de gegevensuitwisseling op verzoek meer inhoudt dan een loutere onderzoekshandeling verricht bij derden (*supra* nr. 27).
Gelet op het gegeven dat deze weigeringsgronden voornamelijk zijn ontwikkeld door de OESO in het raam van artikel 26 OESO-modelverdrag bespreken we ze verder aan de hand van dit artikel.

§ 1. Soevereiniteit

181. De soevereiniteit van de aangezochte staat valt in artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag uiteen in twee componenten. Vooreerst is de aangezochte staat niet verplicht om in bepaalde gevallen administratieve maatregelen te nemen. Vervolgens is de aangezochte staat niet verplicht om 'onverkrijgbare' informatie te verstrekken. Bij beide componenten is het criterium de nationale wetgeving en administratieve praktijk van de aangezochte staat betreffende het verkrijgen van fiscale informatie. De weigeringsgrond van de soevereiniteit beschermt de aangezochte staat tegen het moeten verstrekken van inlichtingen indien deze daarvoor in strijd met zijn nationale wetgeving en administratieve praktijk zou moeten handelen. Beide componenten zullen als één weigeringsgrond worden behandeld. De TIEAS bevatten in de regel deze weigeringsgrond niet. Dit valt te verklaren door de vaak rudimentaire wetgeving van een belastingparadijs, dat dan als aangezochte staat eenvoudigweg kan weigeren de verlangde inlichtingen over te dragen.

A. De nationale wetgeving

182. De weigeringsgrond van de soevereiniteit heeft vooreerst betrekking op de volledige fiscale wetgeving aangaande de verkrijgbaarheid van inlichtingen ten behoeve van de vestiging van inkomstenbelastingen en het gebruik van deze inlichtingen. Twee van de meest relevante onderdelen hiervan zijn:
- de wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie;
- de rechtsbescherming van de belastingplichtige.[460]

[460] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 186-194.

183. Ondanks de talrijke verwijzingen in de nationale wetgeving van de staten naar de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie heeft de OESO in de Commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag steeds getracht de verkrijgbaarheid van de inlichtingen te objectiveren via verdere omschrijvingen. Deze praktijk begon in het eerste verdrag van 1963 en kende zijn hoogtepunt met de toevoeging van paragraaf 4 en 5 aan artikel 26 in 2005 (*supra* nr. 57). Randnummer 12 van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag 1963 koppelde verkrijgbaarheid aan *'the normal course of administration'*, waarbij dat laatste werd gedefinieerd als: *"the normal procedure of tax determination in the requested state"*. Hiertoe werd aanvankelijk nog niet gerekend het instellen van een extra, specifiek onderzoek bij belastingplichtigen of derden, zoals een boekenonderzoek. Verkrijgbare gegevens omvatten op die manier de gegevens die al in handen zijn van de fiscale administratie en de gegevens die bij een belastingplichtige of een derde worden opgevraagd op grond van de 'normale bevoegdheden' van de fiscale administratie.[461] Dit leidde tot een cirkelredenering als staten de onderzoeksbevoegdheid niet uitbreiden tot gevallen buiten het nationale heffingsbelang en zich nadien beroepen op het ontbreken van die bevoegdheid om verzoek om inlichtingen te weigeren. De letterlijke bewoordingen van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 in acht genomen, handelden deze staten niet in strijd met het verdrag, gelet op de expliciete verwijzing naar de nationale wetgeving en administratieve praktijk.

Om deze mogelijkheid aan banden te leggen, werd de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 aangescherpt. De staten waren nu verplicht om hun betrokkenheid te vergroten, wat het instellen van speciale boekenonderzoeken omvatte. De aangezochte staten konden nog weigeren om een verzoek om inlichtingen van een andere staat te aanvaarden als het uitvoeren ervan maatregelen vereiste die indruisen tegen de nationale wetgeving en administratieve praktijk. Dit hield echter, volgens randnummer 14, commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag, in geen geval in dat de aangezochte staat vrij is om de nationale onderzoeksbevoegdheden niet te gebruiken ten behoeve van de belastingheffing in de inkomstenbelastingen van andere staten. Alle bestaande maatregelen die de aangezochte staat ter beschikking had,

---

[461] M.A. WISSELINK, *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen*, Deventer, Kluwer, 1996, 62.

moesten worden ingezet voor de verzoekende staat, ook al was dat uitsluitend in het belang van deze laatste staat. De verzochte inlichtingen moesten op dezelfde wijze worden verzameld zoals voor de eigen fiscale heffing gebeurde.
Het feit dat de bewoordingen van deze weigeringsgrond in artikel 26 OESO-modelverdrag 1977 onveranderd waren gebleven, baarde de OESO zorgen. Staten konden nog steeds de misvatting hebben dat zij slechts die gegevens moesten uitwisselen die zij voor hun eigen fiscale heffing verzamelen. Dat valt althans af te leiden uit het feit dat in 2005 een vierde paragraaf aan de tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag werd gevoegd. Deze paragraaf bepaalt dat de aangezochte staat *"shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that State may not need such information for its own tax purposes"*. Dit wil niet zeggen dat de weigeringsgronden van artikel 26, § 3 niet langer van toepassing kunnen zijn. Het houdt slechts in dat het feit dat de aangezochte staat bij bepaalde informatie zelf geen belang heeft, geen reden vormt om te weigeren het ontvangen verzoek om inlichtingen in te willigen.
De mogelijkheid tot het inroepen van de soevereiniteit als weigeringsgrond werd in 2005 nog meer beperkt door de toevoeging van een vijfde paragraaf aan artikel 26 OESO-modelverdrag. De gevraagde inlichtingen kunnen sindsdien niet langer als onverkrijgbaar worden bestempeld, louter omdat deze moeten worden verzameld bij *"a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or fiduciary capacity, or because it relates to ownerships interests in a person"*.
De rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt niet expliciet in de tekst van artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag vermeld, maar de mogelijkheid tot het toekennen van procedurele waarborgen aan de belastingplichtige in de nationale wetgeving wordt bevestigd in randnummer 14 van de commentaar bij het artikel (*infra* nr. 260).

B. De administratieve praktijk

184. Het inroepen van de soevereiniteit als weigeringsgrond strekt zich niet alleen uit tot de nationale wetgeving, maar ook tot de administratieve praktijk van de aangezochte staat. De term 'administratieve praktijk' wordt niet verder gedefinieerd in de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag. Uit de context

van artikel 26 maakt de rechtsleer op dat het hier opnieuw de verzameling van informatie door de fiscale administratie betreft. Volgens SCHENK-GEERS betreft het hier iedere uitvoeringspraktijk tot het verkrijgen van informatie die is gegrond op een wet of een bindend uitvoeringsbesluit.[462] VOGEL beschouwt zelfs een niet bindend voorgeschreven, maar door de fiscale administratie in het algemeen toegepaste wijze van handelen, als een administratieve praktijk.[463] Het belang van de administratieve praktijk is aanzienlijk gerelativeerd na de toevoeging van de vierde paragraaf aan artikel 26 OESO-modelverdrag.

De tekst van de uitzonderingsgrond van de soevereiniteit veranderde in 1977 van *'laws **or** administrative pratice'* naar *'laws **and** administrative practice'*. Niets wijst er echter op dat de OESO door het gebruik van het woord *'and'* het doel heeft gehad om via een cumulatieve eis de discretionaire ruimte van de staten te verkleinen ten opzichte van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963. In de commentaar werd geen aandacht besteed aan deze wijziging. Naar analogie met de algemene stelling van VAN RAAD verdedigen we hier het standpunt dat het gebruik van het woord *'and'* slechts verduidelijkde dat beide omstandigheden, in strijd met de fiscale wetgeving en in strijd met de administratieve praktijk, deel uitmaken van de weigeringsgrond (*supra* nr. 47).

C. Belgische toepassing

185. De commentaar bij de Belgische dubbelbelastingverdragen bevestigt het belang van de soevereiniteit van de aangezochte staat bij het ontvangen van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie: *"de opsporing van de gevraagde inlichtingen mag slechts plaatsvinden in het kader van de wettelijke bepalingen betreffende de rechten van onderzoek en controle van de administratie."*.[464] De bepalingen met betrekking tot de rechten van onderzoek en controle van de fiscale administratie die hier van belang zijn, zijn artikel 333 WIB 92 aangaande de onderzoekstermijnen (*supra* nr. 102) en artikelen 322 en 333/1 WIB 92 aangaande de opheffing van het bankgeheim (*supra* nrs. 114-

---

[462] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 195.

[463] Het standpunt van VOGEL werd overgenomen door ENGELSCHALK. M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 100.

[464] *Com.Ov*. nr. 26/34.

115). Artikel 12 van het samenwerkingsakkoord van 27 maart 2017 bepaalt ook dat de verbindingsdienst of de bevoegde ambtenaar die een buitenlands verzoek om inlichtingen ontvangt, dat een optreden vereist buiten de hem krachtens de nationale wetgeving of het nationale beleid verleende bevoegdheid, het verzoek meteen doorgeeft aan het centraal verbindingsbureau en de buitenlandse fiscale administratie hiervan in kennis stelt.[465]

Randnummer 19.7. van de commentaar bij artikel 26, § 4 van het OESO-modelverdrag vermeldt evenwel dat elke beperking van het vermogen van de aangezochte staat om inlichtingen vanwege een persoon in te winnen voor nationale fiscale doeleinden op het moment van het verzoek, zoals het verstrijken van de termijnen, het vermogen van zijn fiscale administratie niet kan beperken om haar nationale onderzoekshandelingen te gebruiken om in te gaan op een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie.

De soevereiniteit van een staat kan niet gelden als weigeringsgrond in situaties waarin de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie met betrekking tot financiële inlichtingen zijn onderworpen aan andere vereisten dan deze die in het algemeen van toepassing zijn op inlichtingen gehouden door andere derden dan financiële instellingen. Randnummer 16.1. van de commentaar geeft als voorbeeld hiervan het geval waarin de fiscale administratie slechts toegang heeft tot financiële inlichtingen in gevallen waar specifieke informatie met betrekking tot de belastingplichtige voorhanden is. Randnummer 19.11 voegt hieraan toe dat de procedure voor indirecte toegang tot financiële inlichtingen niet zo zwaar en tijdrovend mag zijn dat deze een belemmering voor de toegang tot financiële inlichtingen inhoudt.

186. De druk van de OESO via de commentaar en het moeten ondergaan van de momenteel lopende *peer review* door het Mondiaal Forum in 2017 (*supra* nr. 63) heeft de Belgische wetgever ertoe aangezet de wet van 30 juni 2017 aan te nemen om het belang van deze wettelijke bepalingen voor het ontvangen van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie in grote

[465] Art. 12 Samenwerkingsakkoord 27 maart 2017 tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, de Vlaamse gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale n multilaterale verdragen tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *BS* 30 juni 2017.

mate teniet te doen.[466] Om zo goed mogelijk te voldoen aan zijn internationale plichten is het volgens de wetgever noodzakelijk dat de nationale wetgeving geen beperking vormt voor het goede verloop van de samenwerking tussen staten.[467] Bijgevolg moeten inlichtingen met betrekking tot identiteitsgegevens en bezit, evenals financiële inlichtingen en boekhoudkundige gegevens beschikbaar en toegankelijk zijn en zonder belemmeringen kunnen worden uitgewisseld tussen de fiscale administraties van staten. Daarnaast moesten de bestaande onderzoekstermijnen die in de Belgische wetgeving zijn voorzien, kunnen worden uitgebreid wanneer vragen van een buitenlandse staat komen, zodat deze vragen doeltreffend kunnen worden beantwoord en België niet is genoodzaakt te verzaken aan een antwoord op een door een buitenlandse fiscale administratie gevestigde vraag, louter om interne beperkingen.[468] Ten gevolge van artikel 3 van deze wet werd artikel 333, lid 3 WIB 92 aangevuld met de volgende zin: *"Wanneer de onderzoekingen uitgevoerd worden op vraag van een Staat (…), wordt, de onderzoekstermijn, uitsluitend met het oog op het beantwoorden van de voormelde vraag, zonder voorafgaande kennisgeving verlengd met de aanvullende termijn van vier jaar."*. Voor het beantwoorden van een verzoek van een buitenlandse staat is de onderzoekstermijn nu standaard zeven jaar zonder voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige. De vraag rijst alleen nog wat de Belgische fiscale administratie kan doen bij het ontvangen van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie dat betrekking heeft op inlichtingen uit een periode vroeger dan zeven jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar. In dat geval zou de fiscale administratie, gelet op de toepassing van de soevereiniteit, het verzoek om inlichtingen niet kunnen beantwoorden omdat ze deze informatie niet zelf kan bekomen in het raam van een nationaal fiscaal onderzoek (*supra* nr. 181). Wat de toegang tot financiële inlichtingen voor de Belgische fiscale administratie op verzoek van de buitenlandse administratie betreft - in het bijzonder de voorafgaande notificatie van de belastingplichtige - is een hele weg afgelegd tot aan het nieuwe artikel 4 van de wet van 30 juni 2017.

---

[466] Wet 30 juni 2017 houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *BS* 7 juli 2017.

[467] MvT bij het "Wetsontwerp houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude", *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 4.

[468] MvT, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 4-5.

187. Artikel 322, § 4 WIB 92 bepaalt dat de paragrafen 2 en 3 van dat artikel ook van toepassing zijn wanneer financiële inlichtingen worden gevraagd door een buitenlandse fiscale administratie op grond van de samenwerkingsrichtlijn of een dubbelbelastingverdrag of een andere internationale overeenkomst. De getrapte procedure van artikel 322, § 2 WIB 92 (*supra* nr. 113) is bijgevolg van toepassing op elk ontvangen verzoek om financiële inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie. De vraag van een buitenlandse administratie wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. In dat geval verleent de adviseur van de diensten van de Algemene administratie van de fiscaliteit die bevoegd zijn voor de toepassing van de bepalingen inzake de uitwisseling van inlichtingen tussen België en andere staten, of een hiërarchische meerdere, de machtiging op basis van de vraag gesteld door de buitenlandse Staat.[469]

Volgens artikel 333/1 WIB 92 moet de tweede stap van de getrapte procedure gepaard gaan met een kennisgeving aan de belastingplichtige (*supra* nr. 115). Het derde lid van de eerste paragraaf van het originele artikel 333/1 WIB 92 bepaalde evenwel het volgende: *"Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties"*. De Belgische fiscale administratie moest met andere woorden geen kennisgeving aan de belastingplichtige versturen indien inlichtingen bij een financiële instelling werden opgevraagd op verzoek van een buitenlandse administratie, terwijl ze dit wel moest doen indien ze op basis van een nationaal onderzoek het bankgeheim wenste op te heffen via het versturen van een vraag om inlichtingen aan een financiële instelling.[470]

188. Het toenmalige 333/1, § 1, lid 3 werd echter ter beoordeling voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof.[471] In de bewuste zaak had de fiscale administratie op grond van het vermoeden dat de belastingplichtigen in hun fiscale aangifte niet alle relevante financiële inlichtingen hadden aangegeven een vraag om inlichtingen verstuurd naar een financiële instelling. Het Grondwettelijk Hof was

---

[469] Art. 1 MB 16 december 2016 tot wijziging van het ministerieel besluit van 24 juni 2011 tot aanduiding van de ambtenaar bedoeld in artikel 322, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 23 december 2016.

[470] Ci.RH.81/616.308, 5 maart 2012.

[471] GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013.

al in twee eerdere arresten tot de conclusie gekomen dat de wettelijke regelgeving die het voor de fiscale administratie mogelijk moet maken om inlichtingen bij financiële instellingen op te vragen verenigbaar is met het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige.[472]

De verzoekers waren echter van mening dat artikel 333/1, § 1, lid 3 WIB 92 discriminerend is en afbreuk doet aan het recht op het privéleven: *"Indien de procedure en de voorwaarden die zijn ingevoerd bij de wet van 14 april 2011 in hun geheel in die zin worden beschouwd dat zij het verband van evenredigheid waarborgen dat moet bestaan tussen de inmenging in het privéleven en de vereisten van openbare orde, verantwoordt niets dat diezelfde voorzorg niet wordt genomen wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. Hoewel de wet van 14 april 2011 het opportuun kon achten om te beschouwen dat de vraag van een buitenlandse Staat op zich een aanwijzing van ontduiking vormt, teneinde die Staat vrij te stellen van de verplichting om de concrete bewijzen ervan aan de Belgische Staat te bezorgen, bestaat daarentegen geen enkele reden om de belastingadministratie eveneens vrij te stellen van haar verplichting om de belastingplichtige in te lichten over het bestaan van die zogeheten aanwijzingen van ontduiking, zoals artikel 333/1 bepaalt voor alle belastingplichtigen."*.[473]

189. Het Grondwettelijk Hof verwees naar de memorie van toelichting bij de parlementaire voorbereiding, waarin de wetgever verduidelijkt dat in het geval van een verzoek om inlichtingen ontvangen van een buitenlandse administratie de voorafgaande kennisgeving enkel kan leiden tot 'nutteloos tijdsverlies', gelet op de voorafgaande onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige door de buitenlandse administratie.[474] De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in haar advies twijfels geuit bij het aangevoerde tijdsverlies, aangezien het in kennis stellen van het verzoek van de buitenlandse staat om het bankgeheim te doorbreken, gelijktijdig gebeurt met het gestelde verzoek om inlichtingen aan

[472] GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013; GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013.
[473] GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013, overweging A.4.1.
[474] MvT, *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1737/001, 7; GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013, overweging B.17.

de financiële instelling.[475] Ondanks het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft de wetgever de bewuste bepaling behouden, met de volgende vermelding:

"*Daarentegen is de regering van mening dat het noodzakelijk is de aanvulling aan artikel 333/1, § 1, WIB 92 met betrekking tot het niet moeten toesturen van een kennisgeving aan een buitenlandse belastingplichtige te behouden. De Raad van State gaat er in het advies nr. 49 856/1 blijkbaar van uit dat in de andere landen een gelijkaardige regel bestaat inzake het vragen van inlichtingen aan financiële instellingen. Niets is echter minder waar. In de meeste landen is er geen enkele beperking van de mogelijkheid om dergelijke inlichtingen te vragen. In die zin is het dan ook terecht dat de gedelegeerde ambtenaar in antwoord op een vraag vanwege de Raad van State opmerkt dat een eventuele toezending van een kennisgeving door de Belgische administratie het onderzoek in de andere Staat in gevaar kan brengen. De buitenlandse administratie moet immers effectief alle stappen ondernemen binnen haar eigen bevoegdheden om de vereiste inlichtingen te bekomen maar dit impliceert dus zelden dat er een kennisgeving aan de buitenlandse belastingplichtige moet worden verzonden. In het geval de buitenlandse administratie krachtens haar internrechtelijke regels verplicht is een kennisgeving te doen, zal dat noodzakelijkerwijs moeten gebeuren op het ogenblik dat de vraag aan de Belgische administratie wordt gesteld die op dat punt enkel een tussenpersoon is tussen de buitenlandse administratie en de Belgische financiële instelling. Om die redenen lijkt het niet opportuun om vanuit België een kennisgeving toe te sturen.*".[476]

190. Het Grondwettelijk Hof heeft in het eerder arrest 6/2013 van 14 februari 2013 al laten verstaan dat de procedurele vereisten bij de opheffing van het bankgeheim belangrijke waarborgen zijn tegen willekeurige inmengingen in het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan. In dat arrest heeft de voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige in artikel 333/1, § 1, lid 1 WIB 92 bijgedragen voor het Grondwettelijk Hof om te besluiten dat de verplichting voor de financiële

---

[475] Advies RvS, *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1737/001, 26; J. VAN DYCK, "Bankgeheim: 'precieze elementen' indiciaire taxatie meedelen", *Fiscoloog* 2011, afl. 1265, 4.
[476] MvT, *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1737/001, 7-8.

instellingen om aan de fiscale administratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad verenigbaar is met het recht op privéleven.[477]
Het Grondwettelijk Hof oordeelde daarom in dit geval nu wel dat het verschil in behandeling tussen de vragen van de fiscale administratie naargelang die al dan niet het gevolg zijn van een verzoek van een buitenlandse fiscale administratie niet redelijk is verantwoord. Artikel 322, § 4 WIB 92 bepaalt namelijk dat de vraag van de buitenlandse staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. De voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige vormt een belangrijke waarborg tegen de inmenging in zijn privéleven.[478]

191. JANSSENS vreesde de moeilijkheden die de wetgever kon ondervinden bij de vervanging van het derde lid van artikel 333/1 WIB 92 na de vernietiging ervan door het Grondwettelijk Hof.[479] Hij wees op de mogelijke druk van de OESO om geen hindernissen op te werpen voor de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek. Het vernietigde derde lid van artikel 333/1, § 1 WIB 92 werd toch vervangen door artikel 27 wet van 21 december 2013.[480] Het toenmalige derde lid bepaalde dat *"het eerste lid niet van toepassing is op de vragen vanwege een in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse Staat indien de buitenlanse staat uitdrukkelijk vraagt de belastingplichtige niet in kennis te stellen wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De kennisgeving gebeurt in dit geval post factum bij aangetekende brief uiterlijk binnen 90 dagen na het verzenden van de in het eerste lid vermelde vraag om inlichtingen maar niet eerder dan 60 dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de buitenlandse staat"*. Daarnaast werd er een vierde lid aan artikel 333/1, § 1 WIB 92 toegevoegd. De Belgische fiscale administratie moest de belastingplichtige ook geen kennisgeving versturen wanneer de buitenlandse staat aantoont zelf al een kennisgeving aan de belastingplichtige te hebben verstuurd.

---

[477] GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013, overweging B.11.5.
[478] GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013, overweging B.18.
[479] K. JANSSENS, "Opheffing bankgeheim: uitzondering voor buitenlanders is niet verantwoord", *Fisc.Act.* 2013, afl. 20, 6-7.
[480] Artikel 27 wet 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 31 december 2013.

192. Het aangepaste artikel 333/1, § 1 WIB 92 werd opnieuw aan het Grondwettelijk Hof voor beoordeling voorgelegd.[481] De twee uitzonderingen voor de Belgische fiscale administratie om geen gelijktijdige kennisgeving aan de belastingplichtige te versturen wanneer het bankgeheim wordt doorbroken op vraag van een buitenlandse staat waren volgens de verzoekers niet toelaatbaar, gelet op de bescherming van het recht op privéleven van de belastingplichtige. Het Grondwettelijk Hof heeft het verzoek om artikel 333/1, § 1 WIB 92 te vernietigen evenwel afgewezen.
Dit echter slechts op voorwaarde dat de eerste uitzonderingsgrond zo wordt geïnterpreteerd dat de *"door de Belgische administratie aan de financiële instelling gerichte vraag om inlichtingen"* het startpunt vormt van de termijn van negentig dagen.[482] Bijgevolg moest de termijn van negentig dagen worden beschouwd als de maximumtermijn *"waarbinnen financiële inlichtingen met betrekking tot de belastingplichtige kunnen worden medegedeeld, zonder dat hij zich kan verzetten tegen die mededeling en tegen de maatregelen die eruit kunnen voortvloeien"*.[483]

193. De vraag rees echter op welke manier het gevaar voor de rechten van de Schatkist van de andere staat moest worden ingevuld. Het Grondwettelijk Hof heeft in zijn arrest van 14 februari 2013 een strikte invulling van dit begrip toegepast in de zuiver nationale context van de laattijdige kennisgeving van de belastingplichtige, wanneer de rechten van de Belgische schatkist in gevaar zijn. Volgens het Grondwettelijk Hof doorstaat slechts de interpretatie, waarbij het in gevaar zijn van de rechten van de schatkist wordt beschouwd als *"aanwijzingen dat de belastingplichtige de intentie heeft om zich onvermogend te maken"*, de toets van de proportionaliteit in het raam van het recht op privéleven.[484]
De commentaar bij het WIB 92 lijkt evenwel een veel bredere invulling van het begrip 'gevaar voor de rechten van de schatkist' genegen. Zo bemerken we daarin gevallen waarbij er in hoofde van de belastingplichtige sprake is van een wankele kredietsituatie, van staking van betaling of een nakend vertrek naar

[481] GwH 16 juli 2015, nr. 107/2015.
[482] GwH 16 juli 2015, nr. 107/2015, overweging B.11.5.
[483] GwH 16 juli 2015, nr. 107/2015, overweging B.14.2.; C. BUYSSE, "Opheffing bankgeheim op verzoek van buitenlandse staat", *Fiscoloog* 2015, afl. 1440, 13.
[484] GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013, overweging B.11.5.

een andere staat.[485] Gelet op de strenge interpretatie door het Grondwettelijk Hof van deze *post factum* kennisgeving is de invulling van 'het gevaar voor de rechten van de schatkist' door de fiscale administratie te breed. Het is daarnaast de vraag of en in welke mate de Belgische fiscale administratie kon nagaan of deze voorwaarde in hoofde van de verzoekende staat is voldaan.

194. Artikel 4 van de nieuwe wet wijzigde echter het derde en vierde lid van artikel 333/1, § 1 WIB 92 opnieuw: "*Het eerste lid is niet van toepassing op de in artikel 322, § 4, bedoelde verzoeken om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat. De kennisgeving aan de persoon in wiens hoofde het onderzoek door de buitenlandse Staat wordt gevoerd, gebeurt in dit geval post factum bij aangetekende zending uiterlijk 90 dagen na het verzenden van de informatie aan de buitenlandse Staat.*
In afwijking van het derde lid gebeurt geen kennisgeving post factum:
1° wanneer die buitenlandse Staat aantoont zelf reeds een kennisgeving aan de persoon in wiens hoofde het onderzoek wordt gevoerd, te hebben verstuurd;
2° wanneer uit het verzoek om inlichtingen van die buitenlandse Staat blijkt dat er ernstige aanwijzingen van fiscale fraude zijn en deze buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt om de persoon in wiens hoofde het onderzoek wordt gevoerd niet in kennis te stellen van deze vraag.".
Voor het beantwoorden van een vraag om financiële inlichtingen van een buitenlandse staat is niet langer een voorafgaandelijke kennisgeving van de belastingplichtige mogelijk. Deze gebeurt nu pas uiterlijk 90 dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de andere staat. Als deze staat aantoont de kennisgeving reeds zelf te hebben verstuurd aan de belastingplichtige, of wanneer deze staat ernstige aanwijzingen van belastingontduiking aantoont, gebeurt er zelfs geen kennisgeving meer.
De kritiek van de Raad van State, afdeling wetgeving, op het nieuwe artikel 4 en de negatieve invloed van de wet in het algemeen op de procedurele rechtsbescherming van de belastingplichtige bij het ontvangen van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie door de Belgische fiscale administratie wordt in deel III uitgebreid besproken (*infra* nr. 360).

---

[485] Com. IB 1992, nr. 333/1/24.

§ 2. Wederkerigheid

195. De verplichting voor de aangezochte fiscale administratie om het verzoek om inlichtingen van de verzoekende fiscale administratie in te willigen, kan wegvallen door de nationale wetgeving en de administratieve praktijk van de verzoekende staat: de wederkerigheid. We bemerken dezelfde componenten als bij de soevereiniteit: wederkerigheid ten aanzien van het gebruiken van bevoegdheden om gegevens te verzamelen en wederkerigheid ten aanzien van de beschikbaarheid van de verzochte gegevens.
Randnummer 15, commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag beschrijft wederkerigheid al sinds 1963 als: *"a contracting state cannot take advantage of the information system of another state, if it is wider than its own system"*. De wederkerigheid symboliseert de principiële gelijkwaardigheid van staten in een symmetrische internationale rechtsbetrekking, waarbij inspanningsverplichtingen aan de orde zijn[486], wat een steunpilaar vormt van het internationaal recht.[487] Wanneer de wederkerigheid wordt onderzocht, gaat het niet om het evenwicht tussen partijen per interactie, maar om de handhaving van een zeker 'algemeen evenwicht' waarbinnen partijen zich nog door elkaar als gelijkwaardige voelen behandeld.
De weigeringsgrond van de wederkerigheid vormt de reactie in de aangezochte staat als de verzoekende fiscale administratie buiten de grenzen van de interne machtiging treedt, meer bepaald als de fiscale administratie de beperkingen van haar eigen nationale fiscale wetgeving tracht te omzeilen door gebruik te maken van de meer uitgebreide onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie in de aangezochte staat via het versturen van een verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 114 bijvoorbeeld).

196. De erkenning van de wederkerigheid als weigeringsgrond voor de aangezochte staat houdt in dat deze staat geen informatie moet verstrekken die de verzoekende staat zelf, volgens zijn nationale wetgeving of administratieve praktijk, niet zou kunnen verzamelen. Er kunnen echter zwaarwichtige redenen voorhanden zijn, zoals de strijd tegen grensoverschrijdende belastingontduiking,

---

[486] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 201.
[487] P.H. KOOIJMANS, *The doctrine of the legal equality of the states*, Leiden, Sijthoff, 1964, 239.

waardoor een staat in bepaalde gevallen de gevraagde gegevens toch wenst te verstrekken, ondanks het gebrek aan wederkerigheid.[488] De fiscale administratie kan zich dan soepel opstellen en het verzoek om inlichtingen inwilligen op grond van de eigen onderzoeksbevoegdheden. De mogelijkheid om het inroepen van deze weigeringsgrond naast zich neer te leggen, maakt deel uit van de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat.

197. De commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag heeft steeds aandacht besteed aan de risico's die gepaard gaan met een te strikte toepassing van de wederkerigheid door de aangezochte staat, omdat dat tot gevolg zou hebben dat de gegevensuitwisseling wordt beperkt tot de laagste van de twee systemen van wettelijke en administratieve onderzoeksbevoegdheden in de betrokken staten. Randnummer 11 van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag 1963 stelde reeds dat de staten in dergelijke gevallen gezamenlijk trachten dit gevolg van de wederkerigheid te verzachten door binnen een *mutual agreement procedure* daarover afspraken te maken. Sinds 1977 vermeldt randnummer 18 van de commentaar de mogelijkheid voor staten om zelf het ongewenste effect van de wederkerigheid tegen te gaan door indien gewenst het toepassingsgebied van de gegevensuitwisseling uit te breiden. Randnummer 15.1. voegt daar aan toe dat het argument van de wederkerigheid niet langer van toepassing kan worden verklaard op het al dan niet bestaan van dezelfde specifieke procedures in de andere staat. De OESO geeft hierbij het voorbeeld van een rulingprocedure die wel in de aangezochte staat, maar niet in de verzoekende staat bestaat.
De verstrenging van de wederkerigheid valt te begrijpen. Het uitgebreid beroep doen op de wederkerigheid om te weigeren de gevraagde inlichtingen uit te wisselen, zou in strijd zijn met randnummer 16 van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag waarin staat vermeld dat een staat alle beschikbare middelen moet inzetten voor zijn contracterende partners. VOGEL daarentegen beperkt de inspanningsverplichting van de aangezochte staat tot datgene dat hij

[488] B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 32.

en de andere staat 'normaal' ook altijd zouden doen, een zienswijze die we dus niet kunnen bijtreden.[489]

198. De wederkerigheid wordt beschouwd als een norm die op flexibele wijze en op lange termijn moet worden ingevuld - al naargelang de belangen van de staten - en die steeds moet worden aangepast aan de specifieke situatie.[490] Een staat kan de wederkerigheid streng of soepel invullen. Een strenge opvatting van een staat kan volgen uit een wantrouwen tegenover wat de andere staat zelf zou uitwisselen, deze zijn beperkte organisatorische mogelijkheden en een aanzienlijk verschil in de onderzoeksbevoegdheden tussen beide staten. Een soepele opvatting van een staat volgt daarentegen vaak uit het algemeen belang van de staat om op termijn gelijkaardige inspanningen te verwachten van de verzoekende staat, een bereidheid om grensoverschrijdende belastingontduiking mee te helpen bestrijden, de hoop om op termijn eventueel andere voordelen voor zijn belastingplichtigen te behalen en om de kritiek van andere staten op zijn 'schadelijke' fiscale wetgeving te pareren.

199. De gebruikte terminologie in artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag, die de term 'verkrijgbaarheid' koppelt aan de term *'normal course of administration'*, zou de wederkerigheid naast een juridische ook een praktische invulling kunnen geven. Een praktische invulling veronderstelt de beantwoording van de vraag in welke mate de inlichtingen, via organisatorische maatregelen, zonder al te veel tijdsbeslag, met een zekere nauwkeurigheid en mogelijks de periodiciteit in een staat, ter beschikking van de andere staat kan komen. Daaruit zou volgen dat een lager niveau van organisatie en efficiëntie in de verzoekende staat kan leiden tot het inroepen van de weigeringsgrond van de wederkerigheid.[491] Wij kunnen dit echter, in tegenstelling tot SCHENK-GEERS, niet uit de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag afleiden. Deze invulling van de wederkerigheid

---

[489] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 101.

[490] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 246.

[491] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 204.

zou ook leiden tot een te grote belemmering van de gegevensuitwisseling op verzoek.

§ 3. Handelsgeheimen en het beroepsgeheim

200. De aangezochte staat kan weigeren de gevraagde inlichtingen over te dragen aan de verzoekende staat als de overdracht het risico bevat dat een handels-, bedrijfs-, nijverheids-, beroepsgeheim of een handelswerkwijze zal worden onthuld. Deze weigeringsgrond valt te beschouwen als een specificatie van de geheimhoudingsverpliching in artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag. Het beschermt de aangezochte staat tegen economische spionage, wat vooral van belang is bij de aanwezigheid van staatsbedrijven. Daarnaast biedt het voor de aangezochte staat de mogelijkheid om zijn economische belangen, of de belangen van vitale bedrijfstakken, af te schermen van de samenwerking tussen staten. Omdat er in de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende 'geheimen', gebruiken we hierna alleen nog de term 'handelsgeheimen' en 'beroepsgeheim'.
De commentaar bij het multilateraal verdrag is enigszins bijzonder ten opzichte van de commentaar bij het OESO-modelverdrag. Randummer 191 van deze eerste commentaar bepaalt dat de aangezochte staat bij het verstrekken van de inlichtingen specifieke eisen en voorwaarden aangaande de geheimhouding kan stellen aan de verzoekende staat. Volgens de commentaar is deze handelswijze *'preferable'*, omdat de inlichtingen dan in ieder geval worden verstrekt, in plaats van dat het verzoek om inlichtingen wordt geweigerd. De aangezochte staat moet in dat geval de aard van de verstrekte informatie verduidelijken - *earmarked information* -, alsook alle voorwaarden verbonden aan het gebruik van de inlichtingen, zoals de geheimhouding of de al dan niet notificatie van belastingplichtigen. Volgens de commentaar is randnummer 191 in het bijzonder van belang in het geval van mogelijke handelsgeheimen.

A. Handelsgeheimen

201. Omwille van het ontbreken van een definitie van handelsgeheimen in de tekst van artikel 26 OESO-modelverdrag - en in de commentaar - is er discussie

ontstaan in de rechtsleer omtrent de invulling van het begrip.[492] Deze term heeft alleszins betrekking op een verzameling van economische activiteiten van een belastingplichtige in een staat. Voor de interpretatie van deze juridische term kunnen we een beroep doen op de *renvoi*-bepaling van artikel 3, tweede lid OESO-modelverdrag.[493] Een toepassing van deze bepaling behelst evenwel het risico dat als wordt terugverwezen naar het nationaal recht van de staat die de bepaling toepast er uiteenlopende omschrijvingen van de term kunnen worden teruggevonden in de verschillende nationale rechtsstelsels, of dat de termen niet zijn opgenomen in sommige nationale wetgevingen.[494] Randnummer 19 van de commentaar verwijst naar het risico dat een te ruime interpretatie de efficiëntie van de gegevensuitwisseling kan ondermijnen.

VOGEL ontleent een definitie aan de Duitse rechtspraak. Om te kunnen spreken van een handelsgeheim moet het gaan over kennis die geconcentreerd zit bij slechts een handvol personen en die in het economische verkeer te exploiteren valt, gelet op het feit dat zij de bezitter ervan bevoordeelt boven anderen.[495] SCHAUMBURG en SCHLOSSMACHER voegen aan deze definitie toe dat de overdracht ervan de belastingplichtige schade kan toebrengen.[496]

202. Sinds 2005 wordt de term 'handelsgeheimen' vermeld in randnummer 19.2. van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag. Onder 'handelsgeheimen' wordt over het algemeen verstaan feiten en omstandigheden die voor de belastingplichtige van de aangezochte staat een aanzienlijk economisch belang vertegenwoordigen, die kunnen worden geëxploiteerd en waarvan de ongeautoriseerde exploitatie ernstige schade kan veroorzaken bij de

---

[492] K. VOGEL, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2003, artikel 26, overweging 120.

[493] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 108-109.

[494] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 108; H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

[495] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 110.

[496] H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

betrokken belastingplichtige. Het feit dat een belastingschuld ontstaat, dat een aanslag wordt opgelegd, of dat de belastingen worden ingevorderd als gevolg van de 'onthulling' wordt terecht niet beschouwd als een geval van ernstige schade. De balans en resultatenrekening van een onderneming vormen omwille van hun aard volgens de commentaar geen handelsgeheimen, ook al kunnen ze wel degelijk gevoelige informatie bevatten.[497] In een beperkt aantal zaken valt het volgens de commentaar niet uit te sluiten dat de openbaring van financiële informatie een handelsgeheim zou onthullen, wanneer men bijvoorbeeld aan de hand van de aankoopbewijzen de samenstelling van een formule zou vrijgeven. In dergelijke gevallen moet de 'gevoelige' informatie uit de documenten worden verwijderd vooraleer de inlichtingen worden uitgewisseld.

203. Enkele nationale rechtbanken hebben de term 'handelsgeheimen' een ruime draagwijdte toegekend. Zo besluit de rechtbank van Groningen in 2004 dat zelfs een kring van zakenrelaties een commercieel geheim kan uitmaken.[498] De rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft zich op 6 oktober 1980 ook uitgesproken over de draagwijdte van de 'handelsgeheimen'.[499] Een Belgische vennootschap realiseerde een groot deel van haar inkomsten door goederen te verkopen aan Italiaanse cliënten. Bij de fiscale aangiften met betrekking tot inkomstenjaren 1975 en 1976 had de vennootschap een lijst van Italiaanse tussenpersonen, aan wie zij in cash of onder vorm van cheques steekpenningen heeft betaald, als bijlage gevoegd. De Belgische administratie twijfelde aan de echtheid van de betalingen en gaf de lijst daarom door aan de Italiaanse fiscale administratie die de genieters van de 'commissies' aan een fiscaal onderzoek onderwierpen. De overdracht van de lijst aan de Italiaanse fiscale administratie heeft tot gevolg gehad dat de Italiaanse tussenpersonen geen transacties meer met de Belgische vennootschap deden.
Volgens de rechtbank van eerste aanleg heeft de Belgische fiscale administratie een fout gemaakt door de lijst met Italiaanse tussenpersonen te hebben

---

[497] X. OBERSON, "The development of international assistance in tax matters in Switzerland: from evolution to revolution", *European Taxation* 2013, afl. 8, 51.
[498] Nederland: Rb. Groningen 25 mei 2004, 04/274.
[499] Rb. Brussel 19 januari 1980. Dit vonnis is helaas niet gepubliceerd, maar wordt besproken in de rechtsleer. B. SERGIOVANNI, "Tax administration has duty of care in investigating secret commissions", *European taxation* 1987, afl. 3, 87-88; X, "De fiscus aansprakelijk voor onbezonnen doorgeven informatie", *Fiscoloog internationaal* 1986, afl. 35, 1-2.

overgedragen aan de Italiaanse fiscale administratie, waardoor de Belgische vennootschap schade heeft geleden. Volgens de rechtbank heeft de fiscale administratie een plicht om rekening te houden met het mogelijk nadeel van de openbaarmaking voor de belastingplichtige. De geleden schade door de vennootschap was het rechtstreekse gevolg van het fiscaal onderzoek door de Italiaanse fiscale administratie. De Belgische fiscale administratie beschikte over de mogelijkheid om eenvoudig de aftrek te weigeren als de belastingplichtige niet meewerkt, wat minder zware gevolgen met zich mee zou hebben gebracht. Dergelijke vonnissen van nationale rechtbanken zijn vandaag nog moeilijk voor te stellen.
De rechtbank beschouwde daarnaast de lijst van Italiaanse tussenpersonen als een handelsgeheim, waardoor de Belgische fiscale administratie de inlichtingen niet mocht overdragen aan een buitenlandse fiscale administratie. De Belgische fiscale administratie kon *in casu* echter niet als de aangezochte staat worden beschouwd, waardoor de verwijzing naar artikel 26, § 2 dubbelbelastingverdrag tussen België en Italië niet correct was. De bewuste lijst kan hoe dan ook niet als een handelsgeheim worden beschouwd. Het betreft hier louter een document dat in de andere staat een belastingschuld kan doen ontstaan.

204. De rol van de handelsgeheimen als weigeringsgrond is in de loop der jaren aanzienlijk ingeperkt. Randnummer 13 van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag 1963 stelde de weigeringsgrond nog neutraal voor als een aanvullende bescherming voor staten die voor bepaalde gegevens specifieke nationaalrechtelijke geheimhoudingsclausules bezitten, terwijl in de versie van 1977 al de vrees voor het negatief effect ervan doorschemerde. Randnummer 19.1. van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag 2005 beperkte de weigeringsgrond van de handelsgeheimen in algemene zin. De uit te wisselen gegevens zijn namelijk al beschermd door de algemene geheimhoudingsplicht van artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag. Staten zouden deze weigeringsgrond niet moeten inroepen als ze geen redelijk vermoeden hebben dat de betrokken belastingplichtigen door de uitwisseling negatieve gevolgen zullen ondervinden *'incompatible with information exchange'*. De inperking van de weigeringsgrond door de OESO werd in de commentaar verder niet toegelicht.

205. Wanneer een staat overweegt of ze de weigeringsgrond van de handelsgeheimen zou inroepen, moet ze rekening houden met de vraag of men de veroorzaakte schade door de gegevensuitwisseling naderhand eventueel kan verminderen of zelfs vermijden.[500] Het belang van overleg met de verstrekkende belastingplichtige, van wie de commerciële belangen in gevaar kunnen worden gebracht, kan hier soelaas brengen. Deze laatste is immers het beste geplaatst om de gevoelige aard van de inlichtingen te beoordelen. Daarnaast raadt de OESO de aangezochte staat aan om alvorens het verzoek om inlichtingen te weigeren de aangezochte staat te consulteren op welke manier de gevraagde inlichtingen zullen worden gebruikt en welke beschermingsmaatregelen er mogelijk zijn volgens het nationaal recht van de verzoekende staat. De aangezochte staat moet de verzoekende staat op de hoogte brengen van het feit dat het gaat om handelsgeheimen, aangezien dit in hoofde van de verzoekende staat een speciale behandeling kan vereisen om de geheimhouding van de inlichtingen te verzekeren.[501] Dit komt overeen met de mogelijkheid in de commentaar bij het multilateraal verdrag.

B. Beroepsgeheim

206. De weigeringsgrond is eveneens van toepassing op informatie die wordt beschermd door het nationaal beroepsgeheim van bepaalde beroepscategorieën. Het beroepsgeheim van advocaten of andere juridische vertegenwoordigers van belastingplichtigen vinden we terug in randnummer 19.3 van de commentaar bij artikel 26, § 3 van het OESO-modelverdrag. In navolging van J. MALHERBE kunnen we stellen dat dit, net zoals het bankgeheim, een nationale uitzondering betreft op de informatieverplichtingen van belastingplichtigen tegenover de administratie.[502] Hierdoor zou de weigeringsgrond beter worden geplaatst onder de soevereiniteit van de aangezochte staat. Hoewel randnummer 19.3. van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag het bestaan van het beroepsgeheim erkent in de staten bakent deze terecht ten behoeve van de gegevensuitwisseling het aantal gevallen af waarin op dat recht in relatie tot de

---

[500] OESO, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: a survey of current practices*, Parijs, 1994, 30.
[501] OESO, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: a survey of current practices*, Parijs, 1994, 31.
[502] J. MALHERBE, *Protection of Confidential information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 76, 1991, 53.

andere staten een beroep kan worden gedaan. Zo wordt het voorbeeld gegeven van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten als onderdeel van hun vertrouwelijke adviesrelatie als dusdanig. De communicatie ontvangen door advocaten in hun hoedanigheid van aandeelhouder, trusthouder en/of directeur valt hier dus niet onder.

Daarnaast kan volgens randnummer 19.3. van de commentaar correspondentie met de raadsman die tot doel heeft om bepaalde documenten, bijvoorbeeld betreffende de identiteit van een aandeelhouder, directeur, of uiteindelijk gerechtigde, aan het oog van de fiscale administratie te onttrekken, niet onder het beroepsgeheim worden geplaatst. Dit is van belang om te vermijden dat de belastingplichtige bewust gevoelige informatie naar zijn advocaat zou doorsturen met de bedoeling de documenten te laten beschermen door het beroepsgeheim. Het bepalen of gevoelige informatie onder het beroepsgeheim kan worden geplaatst, kan alleen gebeuren door de rechter in de staat waarin op dat recht een beroep wordt gedaan en wel volgens het recht van die staat. Een beroep op het beroepsgeheim, '*the adjudication by the courts of the requested state*', impliceert in ieder geval dat de houder van dat recht in de aangezochte staat minstens op de hoogte dient te zijn van de voorgenomen verstrekking van de gevraagde gegevens. Dit komt overeen met de opvatting in de rechtsleer ten opzichte van de handelsgeheimen, dat het hanteren ervan als weigeringsgrond *"nur im Benehmen mit dem Betroffenen geprüft werde kann"*.[503]

§ 4. Openbare orde

207. Een laatste weigeringsgrond heeft betrekking op de bescherming van de openbare orde van de aangezochte staat. De term 'openbare orde' wordt in het randnummer 19.5. van de commentaar bij artikel 26, § 3 van het OESO-modelverdrag nogal vaag omschreven als *'the vital interests of the State itself'*. De commentaar verstaat hieronder de economische en politieke belangen van de aangezochte staat. Het begrip wordt in de rechtsleer uitgelegd als het belang van een staat bij het handhaven van de grondwaarden van zijn eigen

[503] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 110. Zie ook J.B. OLIVER, "Exchange of information and the OECD Model Treaty", *Intertax* 1995, afl. 3, 116-117. De handelsgeheimen zijn *"closely connected to the right of the taxpayer to be informed about any proposed exchange"*, omdat de staat alleen vaak niet met zekerheid kan vaststellen of een feit een handelsgeheim zou opleveren.

rechtssysteem.[504] Die grondwaarden zouden in het gedrang zijn in extreme gevallen, zoals wanneer het aannemelijk zou zijn dat de verzoekende staat de informatie zou gebruiken op een wijze die, naar het oordeel van de aangezochte staat, indruist tegen de fundamentele principes van een rechtsstaat. Een strikte interpretatie hiervan valt volgens de commentaar evenwel aan te raden.
In de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag staat als voorbeeld hiervan vermeld: *"verzoeken van staten die worden gedaan in het raam van politieke, religieuze of raciale onderdrukking, of wanneer het gaat om een staatsgeheim van vitaal belang"*. Bij dit laatste denkt men aan de geheimen van een staat met betrekking tot de openbare veiligheid, de werking van enkele vastgelegde instellingen of informatie relevant voor de economische afhankelijkheid van deze staat.[505] Op deze manier opgevat bevat de weigeringsgrond van de 'openbare orde' niet alleen zaken als de veiligheid of het voortbestaan van de aangezochte staat, maar eveneens het rechtsstatelijk gehalte van de fiscale wetgeving in de andere staat, dat belangrijk genoeg wordt geacht om door de staten onderling te worden getoetst.[506] Deze weigeringsgrond kan wellicht worden gebruikt indien de gegevensuitwisseling in strijd zou zijn met bepaalde mensenrechten of zou leiden tot een *de facto* onteigening van de belastingplichtige.[507]

208. Daarnaast hebben we reeds de weigeringsgrond van artikel 21, tweede lid, onderdeel e) multilateraal verdrag aangehaald: een staat is niet verplicht *"bijstand te verlenen indien en voor zover hij de belasting van de verzoekende staat in strijd acht met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of met bepalingen van een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting"* (*supra* nr. 180). Randnummer 197 van de commentaar bij het multilateraal verdrag vermeldt het voorbeeld van het confiscatoir karakter van de wetgeving in de andere staat, of het risico op disproportionele straftoemeting, wat ook een beoordeling van het rechtsstatelijk gehalte van rechtssystemen inhoudt. De

---

[504] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 112.
[505] F.A. GARCIA PRATS, "Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention", *Bulletin for international taxation* 1999, afl. 12, 545.
[506] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 216.
[507] H. SCHAUMBURG en S. SCHLOSSMACHER, "Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination", *Bulletin for international taxation* 2000, afl. 10, 526.

aangezochte fiscale administratie kan op die manier de grondwettelijkheid van de fiscale wetgeving in de verzoekende staat betrekken in de beoordeling van een schending van de 'openbare orde'.[508]

Afdeling 3. Het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen

209. De beantwoording van het verzoek om inlichtingen door de aangezochte fiscale administratie heeft weinig aandacht gekregen in de rechtsinstrumenten van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie. Zo leggen deze geen vereisten op aan de aangezochte fiscale administratie met betrekking tot het inhoudelijk verduidelijken en onderbouwen van de inlichtingen, zoals de bron of de manier waarop de inlichtingen werden vergaard. Dit werd bevestigd door het Hof van Justitie in het arrest *Sabou* (*supra* nr. 22).[509] Het Hof van Justitie heeft zich in dit arrest kort uitgesproken over het gegeven of de bijstandsrichtlijn zo moet worden uitgelegd dat de fiscale administratie van de aangezochte staat bij de uitwisseling van de inlichtingen verplicht is te vermelden uit welke bronnen en volgens welke methoden de inlichtingen zijn verkregen.[510] Het Hof van Justitie besluit dat de bijstandsrichtlijn geen bijzondere vereisten stelt in verband met de inhoud van de uitgewisselde inlichtingen. Het is uitsluitend een zaak van het nationale recht om daaromtrent regels te bepalen.

Ik wijs op het risico van deze conclusie van het Hof van Justitie in combinatie met artikel 338, § 17 WIB 92 (of artikel 16, lid 5 samenwerkingsrichtlijn). Deze paragraaf bepaalt dat: *"Inlichtingen (…) die door de aangezochte autoriteit zijn verkregen en overeenkomstig dit artikel aan de verzoekende Belgische bevoegde autoriteit zijn doorgegeven, worden door de Belgische bevoegde instanties op dezelfde voet als bewijs aangevoerd als soortgelijke inlichtingen, verslagen, verklaringen en andere bescheiden die door een andere Belgische instantie zijn verstrekt."*. De wetgever kent aldus een algemeen principe van bewijskracht toe aan inlichtingen en documentatie die worden overgedragen door de aangezochte

---

[508] M. ENGELSCHALK, in K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2008, artikel 26, overweging 112.

[509] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*.

[510] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 47-49.

staat. Deze bepaling bewijst opnieuw het wederzijds vertrouwen tussen staten (*infra* nr. 217).

210. Voor de volledigheid wordt gewezen op de afwijkende opinie van AG KOKOTT in de zaak *Sabou* (*infra* nr. 249 e.v.)[511] Wat betreft de inhoud van een inlichting, stelt KOKOTT vast dat de richtlijn geen regels bevat over de formele inhoud van een inlichting. De aangezochte fiscale administratie is echter op grond van de bijstandsrichtlijn verplicht inlichtingen te verstrekken die zoveel mogelijk van nut kunnen zijn. Wil een inlichting nuttig zijn voor de verzoekende administratie moeten voldoende gegevens worden verstrekt over het uitgevoerde onderzoek, dat de basis vormt voor het resultaat van de inlichting. Het louter mededelen van het resultaat volstaat in beginsel niet, aangezien de bewijskracht van dergelijk inlichtingen te beperkt is.[512] De bijstandsrichtlijn staat dan ook niet in weg aan een verplichting voor de aangezochte lidstaat om mede te delen uit welke bronnen de kennis is verkregen. KOKOTT concludeerde bijgevolg dat de aangezochte fiscale administratie verplicht is inlichtingen te verstrekken over het onderzoek dat ten grondslag ligt aan het meegedeelde resultaat (*infra* nr. 401).[513]

211. De 'handleiding' van de OESO voorziet daarentegen wel in een *checklist* van welke inlichtingen op te nemen in het antwoord op een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie.[514] Niettegenstaande iedere zaak verschilt in de feiten en omstandigheden is deze *checklist* volgens de OESO een richtlijn van wat de aangezochte administratie kan vermelden in haar antwoord. Uit de algemene opsomming van voornamelijk feitelijke gegevens vallen nummer 3 en 6 mij op. Nummer 3 bepaalt dat de aangezochte staat kan vermelden: "*The information requested, including copies of documents (e.g. records, contracts, invoices) as well as any information not specifically requested but likely to be useful based on the information provided in connection with the request. Where reference is made to domestic laws an explanation should be*

---

[511] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 80-82.
[512] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nr. 80.
[513] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nr. 82.
[514] OESO, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes: Module 1 on exchange of information on request*, Parijs, OESO, 2006, 7.

added as the foreign competent authority will not be familiar with these rules". Nummer 6 voegt hier aan toe: *"The type of action taken to gather the information"*. Hoewel de OESO geen verplichtingen oplegt aan de aangezochte fiscale administratie in de rechtsinstrumenten zelf, maakt ze hier duidelijk dat de aangezochte administratie haar antwoord voldoende moet onderbouwen met nuttige documenten en een verduidelijking op welke manier deze de informatie heeft vergaard.

212. Wat betreft de termijnvereisten om het verzoek om inlichtingen van de verzoekende fiscale administratie te beantwoorden, heeft België in het tweede *peer* review rapport van het Mondiaal Forum de opmerking gekregen dat de termijn waarbinnen de Belgische fiscale administratie de ontvangen verzoeken om inlichtingen van andere staten beantwoordt voor verbetering vatbaar was.[515] Zo werd in 2011, het laatste jaar onder *review*, slechts 35% van de ontvangen verzoeken binnen de negentig dagen beantwoord, terwijl nog eens 25% tussen de negentig en honderdtachtig dagen werd beantwoord.[516] België neemt in de regel geen tijdsperiode op in zijn dubbelbelastingverdragen. Artikel 26 OESO-modelverdrag bevat namelijk ook geen tijdsperiode. Randnummer 10.5. van de commentaar bij artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag bepaalt wel dat de standaardtijdsperiode twee maanden bedraagt vanaf de ontvangst van het verzoek om inlichtingen in het geval dat de gevraagde informatie reeds in het bezit is van de ontvangende fiscale administratie en zes maanden in alle andere gevallen.
Artikel 5.6. van de TIEAS stelt daarentegen wel een tijdsperiode vast. Na een analyse van alle Belgische TIEAs bemerk ik twee verschillende mogelijkheden om deze tijdsperiode te bepalen. Een eerste versie bepaalt dat de aangezochte staat de ontvangst van het verzoek bevestigt aan de verzoekende staat, deze ervan op de hoogte brengt wanneer er onverwacht vertraging optreedt bij het verwerven van de gevraagde inlichtingen en alles in het werk stelt om de gevraagde inlichtingen zo 'vlug' mogelijk aan de verzoekende staat te doen toekomen.

---

[515] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 9.
[516] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 84-86.

Een tweede meer gedetailleerde versie bepaalt ook dat de aangezochte staat de gevraagde inlichtingen zo 'spoedig' mogelijk stuurt naar de verzoekende staat. Artikel 6.5. gaat nu echter verder door te stellen dat om een snel antwoord te verzekeren:

*"a) bevestigt de bevoegde autoriteit van de aangezochte Partij schriftelijk de ontvangst van een verzoek aan de bevoegde autoriteit van de verzoekende Partij, en stelt de bevoegde autoriteit van de verzoekende Partij binnen **60** dagen vanaf de ontvangst van het verzoek in kennis van eventuele gebreken aan het verzoek;*

*b) wanneer de bevoegde autoriteit van de aangezochte Partij er niet in geslaagd is de inlichtingen te verkrijgen en te verstrekken binnen **90** dagen vanaf de ontvangst van het verzoek, dat wil ook zeggen wanneer zij geconfronteerd wordt met hindernissen bij het bezorgen van de inlichtingen of wanneer zij weigert de inlichtingen te verstrekken, brengt zij de verzoekende Partij daarvan onmiddellijk op de hoogte, waarbij wordt ingegaan op de reden voor de mislukking, de aard van de hindernissen of de redenen voor de weigering."*.

213. Artikel 338, § 5 WIB 92 bepaalt dat de Belgische fiscale administratie de inlichtingen zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk **zes** maanden na de datum van ontvangst van het verzoek verstrekt. Indien de fiscale administratieve evenwel de inlichtingen al in haar bezit heeft, verstrekt zij deze binnen **twee** maanden. Indien de fiscale administratie niet over de gevraagde inlichtingen beschikt en niet aan het verzoek om inlichtingen kan voldoen of weigert het verzoek om inlichtingen uit te voeren op basis van de weigeringsgronden, deelt zij de redenen hiervoor onmiddellijk - en in elk geval uiterlijk **een** maand na ontvangst van het verzoek - aan de verzoekende staat mee.

Afdeling 4. Korte evaluatie

214. De discretionaire beoordelingsmarge van de Belgische fiscale administratie, ten gevolge van de nationale soevereiniteit van de Belgische staat, aangaande het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie uit zich op twee manieren. Ten eerste moet de Belgische fiscale administratie nagaan of de verzoekende fiscale administratie de inhoudelijke vereisten heeft nageleefd bij het opstellen van het verzoek om inlichtingen. Het Hof van Justitie oordeelt in het arrest *Berlioz* – dat wel slechts

betrekking had op de vereiste van het 'naar verwachting van belang' zijn van de gevraagde inlichtingen – dat het wederzijds vertrouwen tussen staten in beginsel het uitgangspunt vormt (*supra* nr. 178). Het Hof van Justitie stelt evenwel dat de aangezochte fiscale administratie niettemin moet nagaan of de gevraagde inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende administratie verrichte onderzoek zijn ontdaan (*supra* nr. 178). Volgens het Hof van Justitie zijn de voor die toetsing relevante factoren opgenomen in artikel 20, lid 2 samenwerkingsrichtlijn (art. 338, § 23 WIB 92). Daartoe behoren ten eerste de inlichtingen die de verzoekende fiscale administratie moet verstrekken - meer bepaald de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd - en ten tweede, waar relevant, de gegevens van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie en andere inlichtingen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte fiscale administratie vereenvoudigen. De Belgische fiscale administratie kan om aanvullende inlichtingen verzoeken om vanuit haar oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt (*supra* nr. 167). De door de Belgische fiscale administratie verrichte toetsing kan zich bijgevolg niet beperken tot een beknopte en formele verificatie van de rechtmatigheid van het ontvangen verzoek om inlichtingen. De fiscale administratie moet zich er juist van kunnen vergewissen dat het bij de gevraagde inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige en die van de derde van wie inlichtingen worden gevraagd en op dat wat voor het nationaal fiscaal onderzoek noodzakelijk is. Hetzelfde geldt volgens mij voor de naleving van de inhoudelijke vereiste van de 'subsidiariteit' (infra nr. 436). De Belgische fiscale administratie moet op grond van het ontvangen verzoek om inlichtingen nagaan of de verzoekende fiscale administratie voorafgaand in de mate van het mogelijke de beschikbare nationale onderzoeksmaatregelen heeft uitgeput.

Ten tweede kan de Belgische fiscale administratie één van de weigeringsgronden inroepen om het verzoek om inlichtingen van de buitenlandse administratie niet te moeten inwilligen: soevereiniteit, (*supra* nr. 181 e.v.) wederkerigheid, (*supra* nr. 195 e.v.) handels- en beroepsgeheim (*supra* nr. 200 e.v.) of openbare orde (*supra* nr. 207). De Belgische onderzoekstermijnen in artikel 333 WIB 92 en het

bankgeheim in artikel 318 WIB 92 kunnen door de Belgische administratie niet worden ingeroepen als weigeringsgrond (*supra* nr. 185 e.v.).
De nationale soevereiniteit van de aangezochte staat zorgt er met andere woorden voor dat de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek niet louter als een onderzoekshandeling verricht bij derden kan worden beschouwd, wat een definitief antwoord geeft op de eerste grote deelvraag in onderhavige onderzoek (*supra* nr. 27). Dit opent aldus de deur voor het toekennen van rechtsbescherming tijdens deze procedure (*infra* nr. 241).

215. De verschillende rechtsinstrumenten leggen geen vereisten op aan de Belgische fiscale administratie met betrekking tot het inhoudelijk verduidelijken en onderbouwen van de inlichtingen, zoals de bron of de manier waarop de inlichtingen zijn vergaard (*supra* nr. 209 e.v.). De rechtsinstrumenten bepalen daarentegen wel de termijnen waarbinnen de Belgische fiscale administratie een antwoord moet formuleren op het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nrs 212-213). België heeft echter bij de vorige *peer review*-procedure van het Mondiaal forum kritiek gekregen omwille van de vaak laattijdige reacties. Volgens interne bronnen zou dit bij de huidige *peer review*-procedure mogelijks opnieuw een puntje van kritiek vormen, maar dit kan niet met zekerheid worden vastgesteld.

Hoofdstuk 3. Het gebruik van de verkregen inlichtingen

216. In dit hoofdstuk wordt het gebruik van de inlichtingen verkregen via een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie door de Belgische fiscale administratie geanalyseerd. Dit hoofdstuk vormt het positief gevolg van het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie. Dit vereist vooreerst een onderzoek op grond van de rechtsinstrumenten naar de plicht tot geheimhouding van de Belgische fiscale administratie met betrekking tot de ontvangen inlichtingen (afdeling 1). Vervolgens dient worden nagegaan gedurende welke termijn de Belgische fiscale administratie op grond van de verkregen inlichtingen onderzoekshandelingen kan verrichten en vooral aanslagen in de inkomstenbelastingen kan opleggen (afdeling 2). Tijdens deze bespreking wordt indien toepasselijk gewezen op de mogelijke invloed op de rechtsbescherming van de belastingplichtige in België inzake de beoordeling van de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen. Voorafgaand wordt gewezen op het principe van internationaal vertrouwen tussen de staten tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek.

Afdeling 1. Goede trouw tussen staten

217. De Belgische fiscale administratie zal in de regel geen onderzoek verrichten naar de uit een andere staat verkregen inlichtingen. Dit volgt uit de goede trouw van België jegens de contracterende staten. De goede trouw tussen staten is een noodzakelijke voorwaarde voor de tenuitvoerlegging van verdragen en andere internationale regelingen. Het principe van goede trouw volgt uit artikel 26 van het Verdrag van Wenen: *"Pacta sunt servanda. Elk in werking getreden Verdrag verbindt de partijen en moet door hen te goeder trouw ten uitvoer worden gelegd."*. Het belang van de goede trouw voor de internationale samenwerking tussen staten werd erkend door het Internationaal Gerechtshof in de zaak *Nuclear Tests* tussen Australië en Frankrijk:
"One of the basic principles governing the creation and performance of legal obligations, whatever their source, is the principle of good faith. Trust and

confidence are inherent in ***international co-operation****, in particular in an age when this co-operation in many fields is becoming increasingly essential"*.[517]

Interessant is dat Sir HUMPHREY WALDOCK – speciaal rapporteur bij het *'Third report on the law of treaties'* – bij het ontwerp van het artikel had voorgesteld om een tweede paragraaf toe te voegen: *"Good faith, inter alia, requires that a party to a treaty shall refrain from any acts calculated to prevent the due execution of the treaty or otherwise to frustrate its objects"*.[518] De *International Law Commission* bepaalde echter dat *"this was clearly implicit in the obligation to perform the treaty in good faith and preferred to state the pacta sunt servanda rule in as simple a form as possible"*.[519] Het principe van goede trouw verplicht staten om een verdrag *'in a reasonable way and in such a manner'* toe te passen, zodat *'its purpose can be realized'*.[520]

Staten hebben het beginsel van 'te goeder trouw' zo ingevuld dat ze in het geval van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie de rechtmatigheid van de overgedragen inlichtingen in de regel niet controleren.[521] Het belang van beide staten bij een efficiënte bestrijding van belastingontduiking en –ontwijking speelt hier wellicht ook wel een rol in. Het vertrouwen tussen staten volgt hier volgens mij ook uit respect voor de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat. De toepassing van het beginsel van te goeder trouw door de verzoekende administratie met betrekking tot de ontvangen inlichtingen kan de belastingplichtige verhinderen om in de verzoekende staat de rechtmatigheid van deze inlichtingen te controleren (*infra* nr. 301 e.v.).

---

[517] Internationaal Gerechtshof 20 december 1974, Nuclear Tests, Australië t. Frankrijk, 268, nr. 46, http://www.icj-cij.org/docket/files/58/6093.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[518] Verenigde Naties, "Third report on the Law of treaties", *Yearbook of the International law commission* 1964, II, 7, http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_1964_v2.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[519] Verenigde Naties, "Commentary to article 23 of the 1966 Draft Convention", *Yearbook of the International law* 1966, II, 211, nr. 4, http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_1966_v2.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[520] Internationaal Gerechtshof 25 september 1997, The Gabcikovo-Nagymaros project, Hongarije t. Slovakije, 79, nr. 142, http://www.icj-cij.org/docket/files/92/7375.pdf (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[521] De meest duidelijke toepassing hiervan in de praktijk vormt de KB Lux-rechtspraak in Nederland. T.A. VAN KAMPEN en L.J. DE RIJKE, "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights", *EC Tax Review* 2008, afl. 5, 229-231.

Afdeling 2. Geheimhoudingsplicht

218. De ontvangende staat moet de van een buitenlandse administratie verkregen inlichtingen geheimhouden. Randnummer 11 van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag beschrijft treffend de achterliggende reden van deze verplichting: *"Reciprocal assistance between tax administrations is* ***feasible*** *only if each administration is assured that the other administration will treat with proper confidence the information which it will receive in the course of their co-operation"*. Gegevensuitwisseling tussen staten is slechts uitvoerbaar als de aangezochte fiscale administratie de 'garantie' heeft dat de verzoekende fiscale administratie de verkregen inlichtingen vertrouwelijk zal behandelen. Ik gebruik hier bewust aanhalingstekens, aangezien de aangezochte staat in de praktijk voornamelijk moet rekenen op de goede trouw – *pacta sunt servanda* – van de andere staat om de ontvangen gegevens vertrouwelijk te behandelen.[522] Positieve of negatieve ervaringen in het verleden vormen vaak het baken om te besluiten al dan niet inlichtingen te verstrekken aan een verzoekende staat.[523] SCHENK-GEERS koppelde in haar onderzoek de geheimhoudingsplicht voor staten aan de zorgplicht ten aanzien van hun belastingplichtingen.[524] Een staat die op verzoek van een andere staat inlichtingen overdraagt, kan niet langer voldoen aan deze plicht. De bewuste gegevens verdwijnen namelijk uit zijn territorium. Samenwerking tussen staten is in dit opzet niet uitvoerbaar als de zorgplicht niet mee wordt overgedragen aan de ontvangende staat. Randnummer 216 van de commentaar bij artikel 22, § 1 multilateraal verdrag stelt dat geheimhouding noodzakelijk is voor de bescherming van de *'legitimate interests of taxpayers'*.

219. De verschillende rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie bevatten allemaal een bepaling voor de geheimhouding door de verzoekende staat. De belangrijkste stukken tekst van artikel 338, § 17 WIB 92 worden als

---

[522] De gespannen politieke situatie in Turkije en de Verenigde Staten kan een risico inhouden voor de vertrouwelijkheid van de overgedragen informatie. Zie H. DUBOIS, "Privacy: wat een staatsgreep ons leert", *TFR* 2016, afl. 510, 863-865; N. DIEPVENS, "Wat is nog de waarde van het recht op privacy? Gegevensuitwisseling met VS", *Fisc.Act.* 2016, afl. 10, 8-10.

[523] B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 42.

[524] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 150-151.

uitgangspunt genomen voor de bespreking van de geheimhoudingsplicht vanuit Belgisch oogpunt. De specifieke afwijkingen in de overige instrumenten worden aanvullend vermeld.

Artikel 338, § 17 WIB 92 bepaalt dat: *"De inlichtingen waarover de Belgische Staat uit hoofde van dit artikel beschikt, vallen onder de geheimhoudingsplicht van artikel 337 (…)*

Deze inlichtingen kunnen worden gebruikt:

1° voor de administratie en de handhaving van de Belgische wetgeving met betrekking tot de in artikel 2 van de richtlijn bedoelde belastingen; (…)

3° in mogelijk tot bestraffing leidende gerechtelijke en administratieve procedures wegens overtreding van de belastingwetgeving, onverminderd de algemene regels en de bepalingen betreffende de rechten van de verdachten en getuigen in dergelijke procedures.

Mits toestemming van de buitenlandse bevoegde autoriteit die de inlichtingen overeenkomstig de richtlijn heeft verstrekt en voor zover het in België wettelijk is toegestaan, kunnen de inlichtingen en bescheiden ontvangen van deze autoriteit voor andere dan de in het tweede lid bedoelde doeleinden worden gebruikt.

Wanneer de Belgische bevoegde autoriteit van oordeel is dat de van een buitenlandse bevoegde autoriteit verkregen inlichtingen de buitenlandse bevoegde autoriteit van een derde lidstaat van nut kunnen zijn voor de in het tweede lid beoogde doelen, stelt zij de bevoegde autoriteit van de inlichtingenverstrekkende lidstaat in kennis van haar voornemen om die inlichtingen met een derde lidstaat te delen. (…)".

Artikel 27, § 2 van het dubbelbelastingverdrag met Finland als voorbeeld is een letterlijke overname van artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag.[525] Hoewel de geheimhoudingsplicht in de dubbelbelastingverdragen gelijkaardig is aan die in artikel 338, § 17 WIB 92 vallen enkele bijzonderheden op. Zo wordt de kring van gerechtigden uitgebreid beschreven: *"ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1*

[525] Artikel 1 protocol 15 september 2009, tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Finland tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Brussel op 18 mei 1976, zoals gewijzigd door het aanvullend Akkoord ondertekend te Brussel op 13 maart 1991, *BS* 26 juli 2013.

bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop. (…) Zij mogen van deze inlichtingen melding maken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen.". Het gebruik voor andere doeleinden is daarentegen slechts mogelijk indien ze overeenkomstig de wetgeving van **beide** Staten voor die andere doeleinden mogen worden gebruikt. Gelet op het bilateraal karakter van het verdrag t.o.v. het Europees karakter van de samenwerkingsrichtlijn is dit verschil eenvoudig te verklaren.

Artikel 8 van de TIEA met Liechtenstein bepaalt dat: *"Alle inlichtingen die door de bevoegde autoriteit van een overeenkomstsluitende Partij ingevolge dit Akkoord zijn verstrekt of verkregen worden als vertrouwelijk behandeld en (…)"*.[526] In tegenstelling tot de overige rechtsinstrumenten bevatten de TIEAs een absolute geheimhoudingsplicht voor de verzoekende administratie zonder verwijzing naar de eigen nationale wetgeving. Dit valt wellicht te verklaren door het gebrek aan vertrouwen bij de Westerse staten in de geheimhoudingsplicht in de belastingparadijzen, waar deze akkoorden normaal mee worden afgesloten.[527]

Tot slot verwijzen de administratieve akkoorden die mede op het multilateraal verdrag zijn gebaseerd naar de bepalingen van het verdrag met betrekking tot de geheimhouding.[528] In vergelijking met de overige rechtsinstrumenten voegt artikel 22 van het multilateraal verdrag een interessante mogelijkheid toe voor de aangezochte staat. Artikel 22, lid 1 bepaalt namelijk:

"Alle door een Partij krachtens dit Verdrag verkregen inlichtingen worden op dezelfde wijze geheim gehouden en beschermd als inlichtingen die krachtens de nationale wetgeving van die Partij zijn verkregen, en, voor zover nodig teneinde het noodzakelijke beschermingsniveau voor persoonsgegevens veilig te stellen, in overeenstemming met de waarbrogen die de Partij die de gegevens verstrekt kan voorschrijven indien deze worden vereist krachtens haar nationale wetgeving".

---

[526] Art. 8 Akkoord 10 november 2009 tussen het Koninkrijk België en het Vorstendom Liechtenstein inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, *BS* 4 december 2014.

[527] Zie in gelijkaardige zin, T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 174.

[528] Art. 6 Regeling 12 september 2008 tussen de bevoegde autoriteiten van België en Denemarken inzake wederzijdse administratieve bijstand met betrekking tot belastingen naar het inkomen.

Het multilateraal verdrag voorziet volgens een deel van de rechtsleer daarom in een hoge(re) standaard van geheimhouding.[529] Volgens randnummer 216 van de commentaar bij artikel 22, § 1 van het multilateraal verdrag kunnen dergelijke waarborgen, gespecificeerd door de aangezochte administratie, betrekking hebben op individuele toegang en onafhankelijk toezicht. De waarborgen mogen in ieder geval niet zo worden uitgelegd dat een aangezochte administratie het recht zou hebben om een verzoek om inlichtingen naast zich neer te leggen omdat het geen 'eigen belang' heeft bij het vergaren van deze inlichtingen, of dat de inlichtingen in het bezit zouden zijn van een financiële instelling, of dat deze verder gaan dan wat nodig is om de databescherming te kunnen garanderen.

Deze wetsbepalingen omtrent de geheimhoudingsplicht van de Belgische fiscale administratie bij het ontvangen van buitenlandse inlichtingen worden in de volgende randnummers verder uitgewerkt.

§ 1. Van een absolute naar een relatieve geheimhoudingsplicht

220. De reden waarom de Belgische nationale geheimhoudingswetgeving van toepassing is tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek volgt uit de evolutie van een absolute naar een relatieve geheimhoudingsplicht in artikel 26 van het OESO-modelverdrag. De absolute geheimhoudingsplicht voor de ontvangende staat bestaat enkel nog in de TIEAs en is eigenlijk een voortzetting van artikel 26 OESO-modelverdrag 1963. De verplichting tot geheimhouding in artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag 1963 luidde als volgt: *"Any information so exchanged shall be treated as secret (…)."* Het betrof hier een autonome verdragsverplichting zonder enige verwijzing naar de nationale wetgeving van zowel de verzoekende staat, als de aangezochte staat.[530] Alle bevoegde autoriteiten van de verzoekende staat moesten de van een buitenlandse fiscale administratie verkregen inlichtingen als geheim beschouwen, zelfs als de inlichtingen werden gebruikt in administratieve procedures en rechtszaken.

---

[529] A. PROSS en R. RUSSO, "The amended convention on mutual administrative assistance in tax matters: a powerful tool to counter tax avoidance and evasion", *Bulletin for international taxation* 2012, afl. 7, 363.

[530] B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 39.

In dat laatste geval werden indien nodig, wanneer de wettelijke bepalingen en de organisatie van de rechtelijke macht in een staat de geheimhouding van de informatie tijdens rechtszaken niet konden garanderen, bijkomende maatregelen genomen om het geheim karakter van de inlichtingen te bewaren. Dat was noodzakelijk als de rechtspraak in een staat openbaar was. De commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 bood de contracterende staten de mogelijkheid om bilateraal van dit uitgangspunt af te wijken door expliciet toe te staan dat de verkregen informatie in publieke rechtszaken mocht worden gebruikt, maar indien zij dit niet hadden gedaan, moesten de nationale regels betreffende openbaarheid van rechtspraak in dit soort van situaties wijken voor de verdragsplicht.[531]

221. Artikel 26, § 1 OESO-modelverdrag 1977 'relativeerde' de absolute geheimhouding door te stellen dat *"any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State (…)"*. De verkregen informatie moet door de verzoekende fiscale administratie sindsdien worden geheimhouden volgens de nationale wetgeving van haar staat. De aangezochte administratie heeft geen volledige zekerheid meer over de exacte wijze van geheimhouding van de overgedragen inlichtingen in de verzoekende staat. VOGEL stelt dat kleine verschillen in geheimhouding de uitwisselingsplicht *"grundsätzlich unberührt"* laat.[532] De relativiteit van de geheimhouding wordt opgevangen door de strikte regels die kleven aan de openbaarmaking van de inlichtingen. Deze redenering vermijdt niet dat door de relatieve geheimhoudingsplicht het risico wordt geïntroduceerd dat deze plicht in de verzoekende staat, met inbegrip van de uitzonderingen daarop, voor de andere staten niet overzichtelijk is of, wat nog schadelijker is, voor de belastingplichtige minder bescherming biedt dan die van de aangezochte staat. Dit risico werd treffend omschreven door de Nederlandse regering in de Nota van Toelichting bij het verdrag tussen Nederland en de Russische Federatie: *"Na het stellen van vragen aan de verdragspartner over de*

---

[531] Hoofdstuk II, randnummer 9 commentaar OESO-modelverdrag 1963. Organisation for Economic Co-operation and Development, *1963 and 1977 OECD model income tax treaties and commentaries*, Deventer, Kluwer, 1987, 316.

[532] K. VOGEL en M. LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2003, artikel 26, nr. 59.

ter plaatse geldende geheimhoudingswetgeving, rest niets anders dan te vertrouwen op het beeld dat werd geschetst. Als het in de praktijk dan alsnog fout blijkt te gaan, kan eventueel langs diplomatieke weg worden ingegrepen".[533]

222. Uit de rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie blijkt dat de Belgische fiscale administratie de van een buitenlandse fiscale administratie verkregen inlichtingen op dezelfde wijze geheim moet houden als de inlichtingen die onder haar nationale wetgeving zijn verkregen. De nationale regels voor de geheimhouding van fiscale informatie komen tot uiting in het beroepsgeheim van de fiscale administratie.[534] Het beroepsgeheim van de fiscale administratie is opgenomen in het eerste lid van artikel 337 WIB 92. Uit deze wettelijke bepaling volgt dat de fiscale ambtenaren inzake inkomstenbelastingen, buiten voor het uitoefenen van hun ambt, verplicht zijn tot de meest volledige geheimhouding aangaande alle zaken waarvan zij wegens de uitvoering van hun opdracht kennis hebben. Bijgevolg voor zover zij handelen binnen de uitoefening van hun fiscaal ambt geldt het beroepsgeheim van artikel 337, lid 1 WIB 92 niet.[535] Het risico bestaat echter dat de fiscale administratie het beroepsgeheim zo invult dat wanneer de belastingplichtige inzage vraagt in de ontvangen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie, deze de inzage weigert op grond van de geheimhoudingsplicht (*infra* nr. 277 e.v.).
Hierna wordt het gebruik van de ontvangen buitenlandse inlichtingen door de Belgische fiscale administratie besproken. De geheimhoudingsplicht van de fiscale administratie ten opzichte van het ontvangen verzoek om inlichtingen wordt later uitgebreid besproken (*infra* nr. 362).

§ 2. Mogelijkheden voor het gebruik van buitenlandse inlichtingen

A. De heffing en invordering van de belastingen

---

[533] Nederlandse Nota van Toelichting bij het belastingverdrag tussen Nederland en de Russische Federatie 27 augustus 1998, *Kamerstukken* 1996-97, II, 25.347, nr. 268.
[534] D. VAN BORTEL en R. NEYT, "Belgium" in E. KRISTOFFERSSON, M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER en A. STORCK (eds.), *Tax secrecy and tax transparency. The relevance of confidentiality in tax law*, Frankfurt, Peter Lang, 2013, 155.
[535] Antwerpen 14 mei 2013, *FJF* 2014, afl. 2014/139.

223. Uit de bespreking van de rechtsinstrumenten (*supra* nr. 219) is gebleken dat de gegevens die de Belgische fiscale administratie van een buitenlandse fiscale administratie heeft ontvangen, bekend mogen worden gemaakt aan de personen en instellingen die betrokken zijn bij de heffing en invordering van belastingen met inbegrip van de beroepsinstanties en de belastingplichtige zelf. Het materieel toepassingsgebied van het gebruikte rechtsinstrument voor het versturen van het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie bepaalt aan welke fiscale administraties de Belgische fiscale administratie bevoegd voor inkomstenbelastingen de verkregen inlichtingen kan overdragen.

De door België afgesloten dubbelbelastingverdragen in overeenstemming met artikel 26 OESO-modelverdrag 1963 en 1977 hadden betrekking op belastingen naar het inkomen. Bijgevolg kon de verkregen informatie door de Belgische fiscale administratie niet worden gebruikt voor de vestiging of de invordering van andere belastingen dan de inkomstenbelastingen, waardoor deze informatie niet kon worden medegedeeld aan andere overheidsinstanties.[536] Dit was ook het geval wanneer informatie werd uitgewisseld op grond van de bijstandsrichtlijn. Artikel 7 van de bijstandsrichtlijn voorzag echter al in de mogelijkheid om mits toestemming van de aangezochte fiscale administratie de verkregen inlichtingen te gebruiken voor andere doeleinden. Wanneer inlichtingen uit een andere staat werden ontvangen, diende de Belgische fiscale administratie deze inlichtingen in een aparte map getiteld 'ontvangen informatie uit het buitenland' te plaatsen. Indien andere overheidsinstanties dan toegang vroegen tot deze map, vroeg de Belgische administratie de andere lidstaat, zaak per zaak, voor de toestemming om de daarin opgenomen inlichtingen te mogen gebruiken voor doeleinden andere dan het vestigen van de inkomstenbelastingen.[537]

De huidige rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie hebben een breder toepassingsgebied dan hun voorgangers. De dubbelbelastingverdragen, de TIEAs en de administratieve akkoorden voorzien in gegevensuitwisseling op verzoek ten behoeve van de inkomstenbelastingen en de indirecte belastingen. De samenwerkingsrichtlijn is daarentegen niet van toepassing op de belastingen

---

[536] Voor een uiteenzetting van de toenmalige situatie: D. VAN BORTEL en R. NEYT, "Belgium" in E. KRISTOFFERSSON, M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER en A. STORCK (eds.), *Tax secrecy and tax transparency. The relevance of confidentiality in tax law*, Frankfurt, Peter Lang, 2013, 155.

[537] *Com.Ov*. nr. 26/13.

waarvoor afzonderlijke regelingen bestaan, zoals btw, douanerechten, accijnzen en verplichte socialezekerheidsbijdragen (art. 2).

Elke gegevensuitwisseling overeenkomstig de samenwerkingsrichtlijn valt onder de bepalingen van Richtlijn 95/46/EG[538] (hierna privacyrichtlijn) (art. 25).[539] Deze bepalingen beogen de gegevensbescherming van de belastingplichtigen, zijnde natuurlijke personen, tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek (*infra* nr. 377). Artikel 6 privacyrichtlijn vereist dat gegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden worden verkregen en niet verder worden verwerkt op een wijze die onverenigbaar is met die doeleinden, meer bepaald het finaliteitsbeginsel.[540] Hergebruik van de verkregen inlichtingen voor de vestiging of invordering van andere belastingen in het raam van de richtlijn vormt hier geen inbreuk op. De toenmalige directeur-generaal belastingen en douane-unie van de Europese Commissie, mevrouw PEROLAT, is van mening dat de richtlijn tot doel heeft naar verwachting relevante informatie over de in artikel 2 van de richtlijn vermelde belastingen uit te wisselen: *"Aangezien de met een fiscaal doel door een lidstaat opgevraagde informatie dient voor de vaststelling van de verschuldigde bedragen voor twee verschillende in artikel 2 bedoelde belastingen, kan zij worden gebruikt voor de vaststelling van die beide belastingen, zonder afbreuk te doen aan de welbepaalde, uitdrukkelijk om- schreven en gerechtvaardigde doeleinden die artikel 6 van Richtlijn 95/45/EG vereist voor het verzamelen van persoonsgegevens"*.[541] Artikel 6 privacyrichtlijn verhindert bijgevolg niet dat de Belgische administratie de verkregen inlichtingen in de inkomstenbelastingen doorgeeft aan andere fiscale administraties, zolang de belasting maar is voorzien in artikel 2 samenwerkingsrichtlijn.

---

[538] Richtl. Raad nr. 96/46/EG, 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, *Pb.L.* 23 november 1995, afl. 281, 31-50.

[539] De privacyrichtlijn van 24 oktober 1995 wordt vanaf 25 mei 2018 vervangen door de Europese Verordening van 27 april 2016. Dit zal vermoedelijk geen groot verschil uitmaken voor de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek. We plaatsen telkens het overeenstemmende artikel van de verordening in de voetnoot. Verord.Raad nr. 2016/679/EU, 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG, *Pb.L.* 4 mei 2016, afl. 119, 1; E. KINDT, "Wat brengt de nieuwe verordening algemene gegevensbescherming? Een eerste kritische analyse" in VRG-ALUMNI (ed.), *Recht in beweging – 23ste VRG-Alumnidag*, Antwerpen, Maklu, 2016, 489-506.

[540] Art. 5 Verordening.

[541] Verslag namens de commissie voor de financiën en begroting bij "hoorzittingen over de opheffing van het bankgeheim", *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53K1312/001, 83.

224. Gelet op de relatieve geheimhoudingsplicht van de Belgische fiscale administratie bij het ontvangen van inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie moeten de bepalingen in het WIB 92 omtrent de overdracht van informatie tussen twee nationale fiscale administraties worden geraadpleegd. Artikel 337, lid 2 WIB 92 stelt dat de ambtenaren van de fiscale administratie belast met de vestiging, of belast met de inning en de invordering, van de inkomstenbelastingen, hun fiscaal ambt uitoefenen wanneer zij aan andere administratieve diensten van de Staat - en de Gemeenschappen en de Gewesten en aan openbare instellingen of inrichtingen zoals bedoeld in artikel 329 WIB 92 - gegevens overmaken welke voor die diensten, instelling of inrichtingen nodig zijn voor de aan hun toegewezen wettelijke taken te kunnen uitoefenen. De gegevensuitwisseling tussen nationale fiscale administraties is dus toegestaan indien de ontvangende instantie deze inlichtingen gebruikt om de wettelijk toegewezen bevoegdheden uit te oefenen.[542]

225. De interne gegevensuitwisseling tussen de fiscale administraties van de FOD Financiën werd aanzienlijk gewijzigd door Programmawet van 23 december 2009.[543] Artikel 335 WIB 92 bepaalt sinds de wijziging: *"Alle administraties die ressorteren onder de Federale Overheidsdienst Financiën zijn gehouden alle in hun bezit zijnde toereikende, ter zake dienende en niet overmatige inlichtingen ter beschikking te stellen aan alle ambtenaren van deze Overheidsdienst, voorzover die ambtenaren regelmatig belast zijn met de vestiging of de invordering van de belastingen, en voorzover die gegevens bijdragen tot de vervulling van de opdracht van die ambtenaren tot de vestiging of de invordering van eender welke door de Staat geheven belasting. Elke ambtenaar van de Federale Overheidsdienst Financiën, die regelmatig werd belast met een controle- of onderzoeksopdracht, is van rechtswege gemachtigd alle toereikende, ter zake dienende en niet overmatige inlichtingen op te vragen, op te zoeken of in te zamelen die bijdragen tot de vestiging of de invordering van eender welke, andere, door de Staat geheven belasting"*. De fiscale administratie is daarom van mening dat een fiscaal ambtenaar bevoegd is om een opzoeking

[542] T. De Wit en K. Smits, "Confidentiality of taxpayer information. Belgium", *ITPJ* 2000, 143.
[543] Art. 153-154 Programmawet 23 december 2009, *BS* 30 december 2009.

te verrichten aangaande de toepassing van een andere fiscale wetgeving dan deze waarvoor hijzelf bevoegd is, zonder dat hij in het raam van een controle over de belasting van zijn dienst noodzakelijk overtredingen op een andere fiscale wetgeving heeft vastgesteld.[544]

Het WIB 92 legt met andere woorden weinig beperkingen op aan de nationale fiscale administraties om onderling informatie uit te wisselen. Alle toereikende, ter zake dienende en niet overmatige inlichtingen kunnen worden uitgewisseld. Dit doet echter geen afbreuk aan de verplichting voor de Belgische administratie inzake inkomstenbelastingen om na te gaan op welke belastingen het gebruikte rechtsinstrument voor het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie betrekking heeft. Als deze fiscale administratie de verkregen inlichtingen wenst over te dragen aan de Belgische administratie inzake een belasting die niet in het rechtsinstrument staat opgenomen, moet deze eerst de toestemming vragen aan de aangezochte administratie (*infra* nr. 231).

B. Een fiscaalstrafrechtelijke vervolging

226. Artikel 338, § 17 WIB 92 bepaalt dat de van een buitenlandse fiscale administratie verkregen inlichtingen kunnen worden gebruikt *"in mogelijk tot bestraffing leidende gerechtelijke en administratieve procedures wegens overtreding van de belastingwetgeving"*. De overige rechtsinstrumenten omschrijven dit als de mogelijkheid tot het gebruik van de verkregen inlichtingen *'bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen'*. Gelet op de relatieve geheimhoudingsplicht van de fiscale administratie (*supra* nrs. 221-222) moet de Belgische interne wetgeving worden geraadpleegd om de procedure voor de overdracht van de informatie door de fiscale administratie aan het openbaar ministerie te achterhalen.[545]

227. Artikel 29 Sv. bepaalt dat iedere fiscale ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdrijf, verplicht is om daarvan onmiddelijk

---

[544] Ci.AFZ.7/2010, 4 juni 2010; D. NORÉ en F. SMET, "Nieuwe regels voor gegevensuitwisseling: een maat voor niets?" (noot onder Rb. Gent 21 oktober 2009), *Fiscoloog* 2010, afl. 1191, 6; K. JANSSENS en K. SPAGNOLI, "Gegevensuitwisseling: en de andere onderzoeksbevoegdheden dan?", *Fisc.Act.* 2010, afl. 6, 4.

[545] Voor een uitgebreide bespreking van deze procedure: C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 188-195.

melding te geven aan de bevoegde procureur des Konings en aan deze alle terzakedienende inlichtingen, pv's en akten te doen toekomen.[546] Het tweede lid van dit artikel vult aan dat wanneer een ambtenaar van een fiscale administratie kennis krijgt van feiten die ten gevolge van de bepalingen in de fiscale wetboeken strafbaar zijn, deze de bewuste feiten niet zonder machtiging van de adviseur-generaal ter kennis kan brengen van de procureur des Konings.[547] Het Hof van Cassatie kwalificeert artikel 29, lid 2 Sv. als een vormvereiste.[548] De machtiging van de adviseur-generaal is niet aan vormvoorschriften of bijzondere bewijsregelen onderworpen.[549] Het ontbreken van de datum op de machtiging kan op zich bijgevolg de geldigheid ervan niet aantasten. De machtiging moet wel voldoende precies zijn, zodat een blanco of algemene machtiging niet kan volstaan.[550] De adviseur-generaal beschikt over een opportuniteitsbeoordeling.[551]

228. De Belgische fiscale administratie heeft zichzelf richtlijnen opgelegd voor het opmaken van deze aangifte.[552] De aangifte behelst enerzijds een pv houdende vaststelling van de feiten en anderzijds de mededeling van die feiten aan de procureur des Konings door de aangifte zelf.[553] De pv's bevestigen niet alleen de feiten die het materiële bestanddeel van de overtreding vormen, maar ook de feiten die kunnen worden aangevoerd om het bestaan van het opzet aan te tonen.[554] De aangiften moeten concrete inlichtingen uit het fiscale dossier bevatten. Zo moet de aangifte onder andere bevatten: een precieze en volledige aanduiding van de betrokken persoon, van zijn werkzaamheid, van zijn woonplaats en van de plaats waar hij zijn beroep uitoefent en een beschrijving

---

[546] Artikel 29 Sv. maakt deel uit van het Charter van de Belastingplichtige van 4 augustus 1986. Artikel 107 wet 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986.

[547] Sinds de inwerkingtreding van artikel 2 wet 25 december 2016 tot wijziging van de rechtspositie van de gedetineerden en van het toezicht op de gevangenissen en houdende diverse bepalingen inzake justitie, *BS* 30 december 2016. Hierna gebruiken we nog slechts de functiebenaming 'adviseur-generaal'.

[548] Cass. 17 december 2008, *FJF* 2009, 750; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 88, nr. 165.

[549] Cass. 19 april 1994, *Arr.Cass.* 1994, 385.

[550] C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 90.

[551] F. DERUYCK, "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *RW* 1988-89, 663

[552] *Com.IB.* nr. 460/4 e.v.

[553] C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 189.

[554] *Com.IB.* nr. 460/11.

van de feiten die de aangifte rechtvaardigen.[555] De procureur des Konings ontvangt hierdoor een zeer uitgebreid overzicht van de persoonlijke gegevens in het fiscale dossier. Wanneer gemachtigde fiscale ambtenaren op regelmatige wijze fiscale misdrijven ter kennis hebben gebracht van de procureur des Konings, mogen zij nadien nog spontaan aan de procureur des Konings of aan de onderzoeksrechter aanvullende inlichtingen met betrekking tot deze feiten bekend maken.[556]

229. Het Openbaar Ministerie kan geen strafrechtelijke vervolging instellen als het van de feiten kennis heeft gekregen ten gevolge van een aangifte van een niet-gemachtigd fiscaal ambtenaar (art. 460, § 2 WIB 92). De vereiste van de machtiging van de adviseur-generaal voor de aangifte van fiscale misdrijven is een essentiële voorwaarde voor de rechtsgeldigheid van de aangifte door de ambtenaar en van de strafvordering.[557] De sanctie voor het ontbreken van de machtiging is bijgevolg de niet-ontvankelijkheid van de strafvordering.[558]
Een voorafgaande machtiging is niet vereist voor de aangifte van een niet-fiscaal gemeenrechtelijk misdrijf, zelfs ingeval het misdrijf wordt ontdekt door de fiscale ambtenaar in de uitoefening van zijn ambt.[559] Dit kan leiden tot problemen in het geval van samenloop.[560] Indien het gemeenrechtelijk misdrijf ook overtredingen van fiscale aard kan bevatten, is een machtiging van de adviseur-generaal wel degelijk noodzakelijk.[561] Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 22 juni 2004 geoordeeld dat ondanks het ontbreken van een voorafgaande machtiging niet alleen het gemeenrechtelijk misdrijf, maar ook het fiscaal misdrijf, op een regelmatige wijze is aanhangig gemaakt.[562] Aangezien artikel 29, lid 2 Sv. de aangifte van een gemeenrechtelijk misdrijf niet aan een plicht tot voorafgaande

---

[555] *Com.IB.* nr. 460/20.

[556] Cass. 17 december 2008, *FJF* 2009, 750; Cass. 20 juni 2000, *RW* 2000-01, 1021, noot H. VANDERLINDEN; Cass. 29 maart 1994, *FJF* 1994, afl. 1994/200.

[557] Cass. 28 januari 1997, *Arr.Cass.* 1997 ; Cass. 23 juni 1995, *FJF* 1996, afl. 1996/23; Corr. Leuven 5 januari 1993, *Fisc.Koer.* 1993, 345, noot J. SPEECKE.

[558] A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 82.

[559] P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *RW* 1987-88, afl. 18, 595.

[560] F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolging" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 109-110.

[561] A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 82.

[562] Cass. 22 juni 2004, AR P.04.0397.N.; F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolging" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 110.

machtiging onderwerpt, kan de procureur des Konings rechtmatig op deze wijze kennis krijgen van een fiscaal misdrijf dat met het gemelde gemeenrechtelijke misdrijf in verband staat. Op deze manier is het echter zeer eenvoudig om de verplichting in artikel 29, lid 2 Sv. te omzeilen, waardoor het arrest terecht tot kritiek heeft geleid in de rechtsleer.[563] Het arrest ging daarnaast een aanzienlijke stap verder dan een eerdere uitspraak van het Hof van Cassatie in een arrest van 19 juni 1996.[564] Het Hof van Cassatie verduidelijkte hierin dat uit het gegeven dat de verplichting in artikel 460, § 2 WIB 92 niet is nageleefd, niet volgt dat het openbaar ministerie een feit dat waarschijnlijk een misdrijf naar gemeen recht uitmaakt en dat fiscale misdrijven kan inhouden niet bij de onderzoeksrechter aanhanging kan maken. Dit arrest vormt wel een correcte toepassing van de vereiste in artikel 29, lid 2 Sv.

230. De voorwaarde van de machtiging voor de aangifte van een fiscaal misdrijf door een fiscaal ambtenaar is een voorafgaandelijke voorwaarde. De vraag rijst daarom of de adviseur-generaal de niet-gemachtigde klacht na de aangifte nog kan regulariseren. De meningen daaromtrent zijn verdeeld. Bij de totstandkoming van het originele artikel 29, tweede lid Sv. heeft de minister van Justitie gesteld dat de procureur des Konings een onregelmatige aangifte kan overmaken voor advies aan de bevoegde adviseur-generaal.[565] Deze mogelijkheid voor de procureur des Konings staat echter niet vast. Een deel van de rechtsleer stelt dat een eerdere niet-gemachtigde aangifte mogelijks kan worden geregulariseerd voor zover de procureur des Konings nog geen vervolgingen heeft ingesteld.[566] Deze rechtsleer baseert zich hiervoor op een arrest van het Hof van Cassatie van 15 maart 1994.[567] In dit arrest oordeelde het Hof van Cassatie dat geen afbreuk wordt gedaan aan de rechtsgeldigheid van de kennisgeving van een aangifte van belastingontduiking, wanneer een kopie van het controleverslag en het definitief pv inzake btw reeds aan het openbaar ministerie is overgemaakt vooraleer de machtiging tot klacht of

---

[563] A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 82.

[564] Cass. 19 juni 1996, *Arr.Cass.* 1996, 615.

[565] Verslag names de Verenigde Commissies voor de Justitie en voor de Financiën bij het "Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen. Hoofdstuk III (artikelen 51 tot en met 115), *Parl.St.* Senaat 1985-86, nr. 310/2.2, 4 e.v.

[566] L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 187; P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *RW* 1987-88, afl. 18, 595.

[567] Cass. 15 maart 1994, *R.Cass.* 1994, 177, noot C. VANDERKERKEN.

aangifte die vereist is in artikel 29, lid 2 Sv. wordt verleend. Het Hof van Cassatie heeft zich in deze zaak bijgevolg niet expliciet uitgesproken over de mogelijkheid om een niet gemachtigde aangifte achteraf te regulariseren. Een ander deel van de rechtsleer betwist daarom de mogelijkheid van regularisatie door middel van een latere regelmatige aangifte.[568] Volgens deze auteurs zou het inwinnen van advies bij de adviseur-generaal om toch een strafvervolging te kunnen instellen na een aangifte door een niet gemachtigde ambtenaar het charter van de belastingplichtige volledig ondergraven. Gelet op het feit dat de wetgever niet heeft voorzien in dergelijke mogelijkheid tot regularisatie - en de duidelijke inhoud van artikel 460, § 2 WIB 92 – kan worden besloten dat een regularisatie achteraf door de adviseur-generaal niet mogelijk is.

C. Andere doeleinden

231. Artikel 338, § 17 WIB 92 bepaalt: "*mits toestemming van de buitenlandse bevoegde autoriteit die de inlichtingen overeenkomstig de richtlijn heeft verstrekt en voor zover het in België wettelijk is toegestaan, kunnen de inlichtingen en bescheiden ontvangen van deze autoriteit voor andere dan de in het tweede lid bedoelde doeleinden worden gebruikt.* De overige instrumenten staan gelijkaardig gebruik toe, al vereist het dubbelbelastingverdrag, gelet op het bilateraal karakter, dat dergelijk gebruik onder de nationale wetgeving van beide staten mogelijk is (*supra* nr. 219). Artikel 22 multilateraal verdrag vereist dat het gebruik mogelijk is onder de wetgeving van de aangezochte staat.
Ten tijde van de totstandkoming van het multilateraal verdrag werd deze mogelijkheid tot ander gebruik nog beschouwd als een *'innovative element'*.[569] Randnummer 225 van de commentaar bij artikel 22, § 4 vermeldt als voorbeeld *"the sharing of the information received with other law enforcement agencies and judicial authorities on certain high priority matters (e.g., to combat money laundering, corruption, or terrorism financing)"*. Randnummer 226 vervolgt dat

---

[568] F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolging" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 112-113; A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 76; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMAN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, Die Keure, 1999, 240; C. VANDERKERKEN, "De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren: staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onrechtmatige aangifte door machtiging achteraf toe?" (noot onder Cass. 15 maart 1994), *R.Cass.* 1994, 178, nr. 5.
[569] B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, LXXVb, 1990, 47.

de voorafgaandelijke toestemming en de wetgeving van de aangezochte staat een voldoende garantie vormen voor de bescherming van de privacy van de belastingplichtige. Bijgevolg was het niet nodig om aanvullende waarborgen op te nemen in het multilateraal verdrag.
Randnummer 12.3. van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag gaat een stap verder in zijn bewoordingen en vermeldt dat het steeds mogelijk is voor de verzoekende fiscale administratie om de verkregen inlichtingen te delen met *"other law enforcement agencies and judicial authorities in that State on certain high priority matters (e.g., to combat money laundering, corruption, terrorism financing)"*. De Belgische fiscale administratie moet voor dergelijk gebruik geen toestemming meer vragen aan de aangezochte staat, wat een duidelijke versterking is in de strijd tegen belastingontduiking.
Artikel 338, § 18 WIB 92 bepaalt, vanuit een omgekeerde situatie, dat de Belgische fiscale administratie toestemming verleent voor ander gebruik indien de inlichtingen in België voor soortgelijke doeleinden kunnen worden gebruikt. Deze bepaling is een omzetting van artikel 16, lid 2 samenwerkingsrichtlijn. De aangezochte staat geeft bijgevolg een automatische toestemming aan de verzoekende staat voor ander gebruik, als dergelijk gebruik mogelijk is onder de wetgeving van de aangezochte staat.

232. Artikel 338, § 17 WIB 92 bepaalt tenslotte dat "*wanneer de Belgische bevoegde autoriteit van oordeel is dat de van een buitenlandse bevoegde autoriteit verkregen inlichtingen de buitenlandse bevoegde autoriteit van een derde lidstaat van nut kunnen zijn voor de in het tweede lid beoogde doelen, stelt zij de bevoegde autoriteit van de inlichtingenverstrekkende lidstaat in kennis van haar voornemen om die inlichtingen met een derde lidstaat te delen"*. De aangezochte fiscale administratie kan zich hiertegen verzetten binnen de tien werkdagen na de datum van ontvangst van de kennisgeving door de verzoekende administratie. Randnummer 12.2. van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag bepaalt dat de verkregen inlichtingen slechts mogen worden doorgegeven aan een derde staat als er een expliciete bepaling

voor in het dubbelbelastingverdrag is opgenomen.[570] België neemt dergelijke bepaling standaard niet op.
Artikel 22, § 4 van het multilateraal verdrag bepaalt eveneens dat inlichtingen die worden verkregen door een staat mag worden doorgegeven aan een derde staat. Dit vereist ook de voorafgaande toestemming van de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat. Op deze manier kan worden vermeden dat een derde staat inlichtingen kan verkrijgen die zij niet zelf op een directe manier kan verkrijgen. Volgens randnummer 227 van de commentaar bij artikel 22, § 4 multilateraal verdrag geeft dit de aangezochte staat de mogelijkheid om zijn geheimhoudingswetgeving te toetsen aan die van de derde staat.

233. De nood aan een voorafgaande toestemming van de aangezochte fiscale administratie valt wellicht te verklaren vanuit een respect voor de aangezochte staat zijn nationale soevereiniteit. De aangezochte staat heeft namelijk zijn zijn soevereiniteit moeten gebruiken ten voordele van de verzoekende staat. Deze staat moet dit doen voor een welbepaald doel bijvoorbeeld het vestigen van de inkomstenbelastingen. Als de verzoekende administratie de inlichtingen echter wil gebruiken voor een ander doel, dan moet deze opnieuw de toestemming vragen aan de aangezochte fiscale administratie. Deze laatste kan dan vanuit de nationale soevereiniteit van haar staat bepalen of dergelijk gebruik al dan niet is toegestaan.

Afdeling 3. De bijzondere aanslag- en onderzoekstermijn

234. Artikel 358, § 3 WIB 92 voorziet in een bijzondere aanslagtermijn wanneer inlichtingen worden verkregen van een buitenlandse administratie. Het onderscheid moet worden gemaakt tussen de situatie voor en na 14 juli 2016, gelet op de inwerkingtreding die dag van artikel 48 programmawet 1 juli 2016, dat artikel 358, § 1, 2° heeft gewijzigd.[571] Voor de inlichtingen die voor deze datum zijn bekomen, moet rekening worden gehouden met de oude bepalingen van art. 358, § 1, 2° en § 3, WIB 92. De oude bepalingen waren van toepassing wanneer een controle of een onderzoek door de fiscale administratie van een andere staat, waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten,

[570] P. PISTONE, *Les limites à l'utilisation des informations fiscales et la protection du contribuable en droit Italien*, in, *L'année fiscale: débats, études, chroniques*, 2003, 206.
[571] Programmawet 1 juli 2016, *BS* 4 juli 2016.

uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet zijn aangegeven in de loop van één der vijf jaren voor het jaar waarin de resultaten van die controle of dat onderzoek ter kennis van de Belgische fiscale administratie zijn gebracht. De termijn van vijf jaar heeft hier betrekking op de niet-aangifte, wat een feit is dat zich normaal gezien voltrekt in het jaar volgend op de verkrijging van het inkomen. Indien er geen dubbelbelastingverdrag was afgesloten, kon de fiscale administratie nog wel steeds gebruik maken van artikel 358, 4° WIB 92. Deze bepaling vermeldt dat een bijzondere termijn van toepassing zal zijn in het geval dat bewijskrachtige gegevens aantonen dat belastbare inkomsten niet zijn aangegeven in de loop van één der vijf jaren voor het jaar waarin de fiscale administratie kennis krijgt van de inlichtingen. In het geval van artikel 358, § 1, 2° kon de Belgische fiscale administratie ten gevolge van artikel 358, § 3 WIB 92 alsnog een aanslag vestigen binnen de 24 maanden te rekenen vanaf de datum van het kennis krijgen van de resultaten van de buitenlandse controle of onderzoek. Niettegenstaande dit artikel voornamelijk van toepassing was op inlichtingen die spontaan door de buitenlandse administratie aan de Belgische fiscale administratie worden medegedeeld, was dit artikel ook van toepassing op inlichtingen die de Belgische fiscale administratie zelf had verzocht bij een buitenlandse fiscale administratie.[572]

Artikel 358, § 1, 2° en § 3 is sinds 14 juli 2016 echter veranderd in het voordeel van de Belgische fiscale administratie. Zo werd de bepaling in overeenstemming gebracht met de huidige standaard inzake gegevensuitwisseling tussen staten. Het is niet langer vereist dat de niet-aangegeven inkomsten volgen uit een in het buitenland gevoerd onderzoek. Het volstaat nu dat de uit een andere staat verkregen inlichtingen aantonen dat belastbare inkomsten niet in België zijn aangegeven geweest. Buitenlandse inlichtingen omvatten *"alle inlichtingen ontvangen vanuit het buitenland, zoals de spontane, de verplichte, de automatische, de gestructureerde internationale uitwisselingen evenals de inlichtingen gebaseerd op een controle door de bevoegde autoriteit van een buitenlandse staat. Het betreft ook de uitwisselingen op verzoek."*.[573] Daarnaast wordt niet langer verwezen naar een dubbelbelastingverdrag met die staat. De wettekst bepaalt nu dat het volstaat dat het inlichtingen zijn *"waarvoor een*

[572] Luik 17 november 1993, *FJF* 1994, afl. 1994/144.

[573] MvT bij het ontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1875/001, 34.

rechtsgrond bestaat die het uitwisselen van inlichtingen regelt in verband met een belasting waarop die rechtsgrond van toepassing is". Alle aangehaalde rechtsinstrumenten in dit onderzoek komen nu dus in aanmerking.

235. Artikel 358, § 1, 2° WIB 92 voorziet nu in een bijzondere termijn in het geval van belastingontduiking. Onder de vorige bepaling kon de Belgische fiscale administratie de bijzondere aanslagtermijn toepassen wanneer de uit een andere staat ontvangen inlichtingen aantonen dat belastbare inkomsten niet door de belastingplichtige zijn aangegeven in de loop van een van de vijf jaren voor het jaar waarin de fiscale administratie kennis krijgt van de inlichtingen. Dit is niet veranderd. De termijn van vijf jaar werd echter verlengd tot zeven jaar als de niet-aangifte is gebeurd met een 'bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden' (*supra* nr. 154). Via de toepassing van de nieuwe termijn volstaat het dat de Belgische fiscale administratie uiterlijk in 2025 kennis krijgt van buitenlandse inlichtingen die erop wijzen dat de belastingplichtige in aanslagjaar 2018 zijn inkomsten niet heeft aangegeven. Artikel 358, § 3 WIB 92 bepaalt dat de fiscale administratie vierentwintig maanden heeft om de aanslag te vestigen te rekenen vanaf de datum waarop de fiscale administratie kennis draagt van de inlichtingen uit het buitenland.

236. De Belgische fiscale administratie ondervond onder de vorige regeling de moeilijkheid dat artikel 358 WIB 92 slechts voorzag in bijzondere aanslag- en geen onderzoekstermijnen. De van een buitenlandse administratie verkregen inlichtingen moesten aldus op zichzelf de niet aangifte door de belastingplichtige aantonen. Dit probleem werd echter verholpen door de programmawet. Artikel 47 voegde een nieuw artikel 333/2 WIB 92 toe: *"Onverminderd de toepassing van artikel 333, kan de administratie binnen de aanslagtermijn van artikel 358, § 3, de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen verrichten voor de in artikel 358, § 1, 2°, vermelde jaren."*. Artikel 333/2 WIB 92 voorziet nu dus in een gelijkaardige onderzoekstermijn van 24 maanden. Volgens de wetgever werd deze bepaling ingevoerd omdat heel wat buitenlandse inlichtingen het resultaat zijn van een automatische gegevensuitwisseling waaraan geen enkel onderzoek is voorafgegaan, waardoor het nodig was om van de bestaande aanslagtermijn voor buitenlandse inlichtingen van 24 maanden eveneens een onderzoekstermijn

te maken, zodat er, wanneer noodzakelijk, bijkomende onderzoekdaden kunnen worden verricht, zelfs als de gewone onderzoekstermijn van 3 jaar reeds verlopen is.[574]

237. De bijkomende onderzoekshandelingen kunnen betrekking hebben op inkomsten die niet zijn aangegeven in één van de vijf, of in het geval van belastingontduiking zeven, jaren die aan het jaar waarin de buitenlandse inlichtingen worden verkregen, voorafgaan, voor zover de onderzoekingen het gevolg zijn van de uit het buitenland ontvangen inlichtingen. De administratie geeft als voorbeeld hiervan: *"inlichtingen volgens dewelke een belastingplichtige natuurlijk persoon titularis is van een buitenlands bankrekeningnummer, zijn bekomen in september 2016. De niet aangegeven inkomsten voor de aanslagjaren 2011 tot 2015 kunnen worden onderzocht. De inkomsten met betrekking tot de aanslagjaren 2009 en 2010 kunnen hieraan worden toegevoegd ingeval van bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden."*.[575] De onderzoekshandeling zelf moet gebeuren in de loop van de aanslagtermijn van vierentwintig maanden. De fiscale administratie heeft bijgevolg vierentwintig maanden de tijd om ofwel louter de aanslag te vestigen indien de verkregen inlichtingen op zichzelf voldoende zijn om uit te wijzen dat er belastbare inkomsten niet zijn aangegeven, ofwel om bijkomende onderzoekshandelingen te verrichten en vervolgens de aanslag te vestigen.

238. De nieuwe onderzoekstermijn geldt onverminderd de toepassing van artikel 333 WIB 92. Bijgevolg zou de belastingplichtige voorafgaand in kennis moeten worden gesteld indien de fiscale administratie een onderzoek wenst te verrichten buiten de driejarige termijn. De wetgever heeft in de Memorie van Toelichting bevestigd dat indien er aanwijzingen van belastingontduiking voorhanden zijn, de belastingplichtige hiervan in elk geval op de hoogte moet worden gebracht.[576]
Ten gevolge van artikel 333/2 en 358, 2° WIB 92 kunnen echter, in het geval er inlichtingen uit een andere staat worden verkregen, onderzoekshandelingen worden verricht buiten de termijn van drie jaar, zonder dat er sprake is van

[574] MvT, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1875/001, 33-34.
[575] Ci.2017/C/30, *De artikelen 45 t.e.m. 50 van de programmawet van 01.07.2016*, 9 mei 2017.
[576] MvT, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54K1875/001, 34.

belastingontduiking. De fiscale administratie kan in dat geval geen aanwijzingen van belastingontduiking ter kennis brengen van de belastingplichtige, waardoor er een strijdigheid ontstaat met artikel 333, lid 3 WIB 92. In haar circulaire van 8 juni 2017 tracht de fiscale administratie deze strijdigheid op te lossen door te stellen dat geen voorafgaande notificatie noodzakelijk is indien de onderzoeking wordt verricht *"met het oog op het belasten van de inkomsten ontvangen in de loop van één der vijf jaren voorafgaand aan het jaar waarin de inlichtingen ter kennis werden gebracht van de Belgische administratie"*.[577] Volgens de fiscale administratie is een voorafgaande notificatie slechts nodig indien de termijn van vijf jaar wordt verlengd tot zeven jaar omdat er sprake is van niet-aangifte van inkomsten met 'bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden' en de onderzoekshandeling wordt verricht tijdens deze twee bekomende jaren.[578] De vraag rijst of deze interpretatie van de fiscale administratie wel een rechtelijke toetsing zou kunnen doorstaan.[579]

239. Tot slot rijst de vraag hoe het Grondwettelijk Hof zal oordelen over de nieuwe bepaling. In een arrest over het oude artikel 358 WIB 92 bepaalde het Hof dat de maatregel wel verstrekkende gevolgen heeft, maar dat deze niet onevenredig zijn, gelet op het feit dat er geen bijhorende onderzoekstermijn voor de fiscale administratie aan is gekoppeld.[580] In het geval van inlichtingen verkregen uit een andere staat zal dit evenwel niet langer het geval zijn. De nieuwe termijn is ook slechts van toepassing indien buitenlandse inlichtingen worden ontvangen, waardoor de vraag rijst of het verschil in behandeling met andere belastingplichtigen hier wel gerechtvaardigd is.

---

[577] Ci.2017/C/34, *De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking*, 8 juni 2017, nr. 9.
[578] Ci.2017/C/34, *De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking*, 8 juni 2017, nr. 10.
[579] J. VAN DYCK, "Voorafgaande kennisgeving: Administratie volgt Cassatie", *Fiscoloog* 2017, afl. 1525, 1.
[580] GwH 21 december 2004, nr. 214/2004, overweging B.5; F. SMET, "De proceduremaatregelen in het ontwerp van programmawet", *Fiscoloog* 2016, afl. 1482, 5.

Besluit

240. Het Hof van Justitie stelt de procedure van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie voor als een louter onderdeel van de onderzoeksfase, aldus een 'onderzoekshandeling' (*supra* nr. 23). Vanuit de optiek van de verzoekende administratie dient het versturen van het verzoek om inlichtingen inderdaad te worden beschouwd als een onderzoekshandeling, zelfs in de zin van artikel 333, lid 3 WIB 92, waardoor in de aanvullende termijn van vier jaar een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige noodzakelijk is (*supra* nr. 105). Hieruit volgt dat de Belgische fiscale administratie zich bij het versturen van een verzoek om financiële inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie ook aan de 'getrapte procedure' in artikel 322, § 2 WIB 92 moet houden (*supra* nr. 114) en de notificatieplicht in artikel 333/1 WIB 92 (*supra* nr. 115) . De Belgische administratie moet zich bij het 'opmaken' van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie ook houden aan de twee inhoudelijke vereisten opgenomen in de rechtsinstrumenten, meer bepaald dat de verzochte inlichtingen 'naar verwachting relevant' zijn voor de toepassing van de nationale wetgeving inzake de inkomstenbelastingen en dat de administratie voorafgaand heeft getracht in de mate van het mogelijke de inlichtingen zelf te verkrijgen (*supra* nr. 142). Het Hof van Justitie vereist dat de Belgische fiscale administratie in het verstuurde verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie duidelijk en concreet aantoont waarvoor de gevraagde inlichtingen in het raam van de nationale procedure tegen de belastingplichtige zullen dienen (*supra* nr. 178). Hoewel het Hof van Justitie zich niet expliciet heeft uitgesproken over de subsidiariteit, geldt volgens mij dezelfde verplichting voor de verzoekende fiscale administratie met betrekking tot de voorafgaande 'uitputting' van de nationale onderzoeksbevoegdheden.

241. De soevereiniteit van de aangezochte staat tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek zorgt er echter voor dat deze procedure meer inhoudt dan een loutere onderzoekshandeling verricht bij derden door de verzoekende fiscale administratie. De soevereiniteit van de aangezochte staat manifesteert zich in de discretionaire beoordelingsmarge van de aangezochte fiscale administratie ten opzichte van het ontvangen verzoek om inlichtingen en in het kunnen inroepen van de weigeringsgronden om het ontvangen verzoek

om inlichtingen niet in te willigen. De discretionaire beoordelingsmarge van de aangezochte fiscale administratie heeft voornamelijk betrekking op de toets van de naleving van de inhoudelijke vereisten door de verzoekende administratie. Het Hof van Justitie heeft in het raam van 'het verwacht belang' al geoordeeld dat deze toets zich niet kan beperken tot een 'beknopte en formele verificatie' van de rechtmatigheid van het ontvangen verzoek om inlichtingen, maar dat de aangezochte administratie moet nagaan of het bij de gevraagde inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt (*supra* nr. 178). Indien de administratie dit niet kan uitsluiten, moet zij aan de verzoekende administratie aanvullende inlichtingen opvragen. De aangezochte administratie kan haar eigen beoordeling echter niet in de plaats stellen van die van de verzoekende administratie, gelet op de soevereiniteit van de verzoekende staat. De toets beperkt zich bijgevolg, volgens het Hof van Justitie, tot het nagaan of de verzochte inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende fiscale administratie verrichte onderzoek zijn ontdaan. De voor die toetsing relevante factoren zijn de identiteit van de belastingplichtige en het fiscale doel waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd en eventueel de gegevens van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde inlichtingen.
De weigeringsgronden, met name soevereiniteit, wederkerigheid, het handels- en beroepsgeheim en de openbare orde (*supra* nr. 180) geven de aangezochte fiscale administratie de mogelijkheid om het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie niet in te willigen. Anders gesteld, kan de aangezochte fiscale administratie in bepaalde voorziene gevallen de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat verkiezen boven het ontvangen verzoek om inlichtingen. Dit alles kan evenwel niet de efficiënte samenwerking tussen fiscale administraties van staten in dergelijke mate belemmeren dat de strijd tegen belastingontduiking en –ontwijking niet langer op een efficiënte wijze kan worden gevoerd.

242. De aangezochte fiscale administratie moet het antwoord op het verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie voldoende motiveren (*supra* nr. 210) en binnen vastgelegde termijnen (*supra* nr. 212) versturen naar de verzoekende administratie. Wil een inlichting nuttig zijn voor de verzoekende fiscale administratie moeten namelijk voldoende inlichtingen worden verstrekt

over het uitgevoerde onderzoek dat de basis vormt voor het resultaat van de inlichting. Zo kan de aangezochte administratie mededelen uit welke bronnen de kennis is verkregen. Een loutere mededeling van de inlichtingen, zonder verdere verduidelijking, leidt tot het risico dat de inlichtingen in de verzoekende staat niet als bewijzen kunnen worden beschouwd.
De verzoekende fiscale administratie is gelet op het internationaal vertrouwen tussen staten in de regel niet verplicht om een onderzoek te voeren naar het al dan niet rechtmatig karakter van de verkregen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 217). De Belgische fiscale administratie moet op grond van de verschillende rechtsinstrumenten de ontvangen inlichtingen van een buitenlandse administratie geheim houden (*supra* nr. 219) op dezelfde wijze als de inlichtingen die onder haar nationale wetgeving zijn verkregen (*supra* nr. 222). Dit betekent niet dat de de Belgische fiscale administratie de verkregen inlichtingen louter kan gebruiken voor het vestigen van inkomstenbelastingen, maar ook dat bijvoorbeeld onder voorwaarden het openbaar ministerie de inlichtingen kan gebruiken voor een fiscaalstrafrechtelijke vervolging van de belastingplichtige (*supra* nrs. 223-233).

243. Het antwoord op de eerste grote deelvraag in onderhavige onderzoek is dat de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek niet kan worden gereduceerd tot een loutere onderzoekshandeling verricht door de verzoekende fiscale administratie bij derden (*supra* nr. 27). Het is ten gevolge hiervan mogelijk om procedurele waarborgen aan de belastingplichtige toe te kennen tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek. In deel III wordt nagegaan welke procedurele waarborgen noodzakelijk zijn om de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige te kunnen garanderen.

Deel III. De rechtsbescherming van de belastingplichtige

244. In dit deel wordt de rechtsbescherming van de belastingplichtige tijdens de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek besproken. De nationale soevereiniteit van de aangezochte staat heeft tot gevolg dat deze procedure meer inhoudt dan een onderzoekshandeling van de verzoekende administratie (*supra* nr. 241). Hoofdstuk 1 bespreekt uitgebreid het uitgangspunt van voorliggend onderzoek, meer bepaald het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie (*supra* nr. 22). Het onderzoek wordt vervolgens toegespitst op drie belangrijke conclusies van het Hof van Justitie (*supra* nr. 23). Vooreerst de vaststelling door het Hof van Justitie dat de rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie geen rechtsbescherming bevatten voor de belastingplichtige (hoofdstuk 1).[581] Vervolgens de vaststelling door het Hof van Justitie dat de belastingplichtige na het ontvangen van de inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie zijn rechtsbescherming moet kunnen uitoefenen (hoofdstuk 2). Deze vaststelling wordt vertaald naar de vraag of de Belgische procedurele waarborgen volstaan om de belastingplichtige een bescherming van zijn fundamentele rechten te kunnen garanderen. Tot slot de vaststelling door het Hof van Justitie dat staten in hun nationale wetgeving procedurele waarborgen voor de belastingplichtige tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek kunnen opnemen (hoofdstuk 3). Deze vaststelling wordt vertaald naar de vraag of - en indien zo ja welke - procedurele waarborgen nodig zijn om de belastingplichtige een adequate rechtsbescherming te garanderen in de aangezochte staat. Het EVRM en het Europees Handvest vormen het toepasselijk toetsingskader, wat een uitgebreid overzicht van de rechtspraak van het EHRM en het Hof van Justitie vereist.

[581] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 36.

Hoofdstuk 1. De 'bestaande' rechtsbescherming

245. In dit hoofdstuk wordt eerst dieper ingegaan op de rechtspraak van het Hof van Justitie aangaande de rechtsbescherming van de belastingplichtige in de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek. De in de inleiding weergegeven vaststellingen van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou* (*supra* nr. 23) worden volledig uiteengezet met inbegrip van de conclusie van AG KOKOTT om verdere analyses omtrent de rechtsbescherming van de belastingplichtige mogelijk te maken in deel III. Vervolgens wordt aan de hand van de bepalingen van de rechtsintrumenten de eerste vaststelling van het Hof van Justitie, met name dat deze instrumenten geen rechten bevatten voor de belastingplichtige maar dat staten aanvullende rechten in hun nationale wetgeving kunnen toekennen, getoetst.

Afdeling 1. Het Hof van Justitie

§ 1. Twoh

246. Het Hof van Justitie spreekt zich voor het eerst expliciet uit over de rechtsbescherming van de belastingplichtige tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek in de zaak *Twoh*.[582] Niettegenstaande deze zaak betrekking heeft op indirecte belastingen zijn de bevindingen van het Hof van Justitie toepasselijk in de inkomstenbelastingen, aangezien het Hof de bijstandsrichtlijn zelf analyseert. In 1996 heeft Twoh, een Nederlandse vennootschap, computeronderdelen geleverd aan in Italië gevestigde ondernemingen.[583] In de overeenkomsten waren de partijen overeengekomen dat de levering zou plaatsvinden in een 'af-fabriek'. Daardoor was Twoh alleen ertoe gehouden de goederen in een opslagplaats in Nederland ter beschikking te stellen van de kopers en waren de verkopers verantwoordelijk voor het vervoer ervan naar Italië. Voor deze leveringen heeft Twoh van de Italiaanse afnemers geen verklaring ontvangen ten bewijze dat het intracommunautaire leveringen van goederen betreft, zodat zij in Nederland van de btw kunnen worden vrijgesteld. Twoh was er echter steeds van uitgegaan dat ze dergelijke leveringen had verricht waarop het btw-

[582] HvJ 27 september 2007, C-184/05, *Twoh t. Nederland*; L. VINCIGUERRA, "The burden of proof in European tax cooperation", *RGCF* 2011, afl. 3, 201-202.
[583] Voor het feitenrelaas in de zaak *Twoh*: HvJ 27 september 2007, C-184/05, *Twoh t. Nederland*, overwegingen 15-19.

nultarief van toepassing is. Daarom heeft ze facturen uitgereikt zonder vermelding van de btw en heeft zij over deze leveringen ook geen btw voldaan. Na een intern boekhoudkundig onderzoek was de Nederlandse administratie van mening dat niet werd aangetoond dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd, zodat ten onrechte geen btw was betaald. Twoh kreeg ten gevolge hiervan een naheffingsaanslag in de btw opgelegd met een verhoging van 100 procent. Twoh diende bezwaar in tegen deze naheffingsaanslag in de btw. In het raam hiervan heeft zij de Nederlandse fiscale administratie uitdrukkelijk gevraagd, krachtens o.a. de bijstandsrichtlijn, inlichtingen in te winnen bij de Italiaanse fiscale administratie waaruit kon blijken dat het hier effectief om intracommunautaire leveringen ging. De fiscale administratie besloot echter niet op het verzoek in te gaan en de aanslag in de btw te handhaven.

De Hoge Raad der Nederlanden stelde uiteindelijk de prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie of de bijstandsrichtlijn zo moet worden uitgelegd dat, indien geen relevant te achten inlichtingen door de lidstaat van aankomst spontaan zijn verstrekt, de lidstaat van vertrek van het vervoer van de goederen aan de vermoedelijke lidstaat van aankomst van de goederen om inlichtingen moet verzoeken.

Het Hof van Justitie besloot dat het antwoord op deze vraag kan worden afgeleid uit het doel en de inhoud van de bijstandsrichtlijn.[584] Wat betreft het doel blijkt uit het eerste en tweede randnummer van de preambule van deze richtlijn dat deze bedoeld is om belastingfraude en –ontwijking te bestrijden en het de staten mogelijk moet maken het bedrag van de te heffen belasting op een juiste wijze vast te stellen.[585] Wat de inhoud betreft, volgt uit het opschrift van deze richtlijn dat zij is vastgesteld om de samenwerking tussen de fiscale administraties van de lidstaten te regelen. Dit rechtsinstrument verleent de belastingplichtigen geen enkel recht. Artikel 2, lid 1 van de bijstandsrichtlijn bevat namelijk de term 'kan', wat erop wijst dat de fiscale administraties de mogelijkheid - en niet de verplichting - hebben om de fiscale administratie van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Een lidstaat moet ieder geval waarin inlichtingen ontbreken over transacties die zijn verricht door op zijn territorium gevestigde

---

[584] Voor de beslissing van het Hof van Justitie in de zaak *Twoh*: HvJ 27 september 2007, C-184/05, *Twoh t. Nederland*, overwegingen 29-32.

[585] Dit heeft het Hof van Justitie reeds besloten in het arrest *W.N.* met betrekking tot de procedure van de spontane gegevensuitwisseling:HvJ 13 april 2000, C-420/98, *W.N. t. Nederland*, overwegingen 15 en 22.

belastingplichtigen beoordelen, om te beslissen of deze gevallen een aanleiding kunnen zijn om naar een andere staat een verzoek om inlichtingen te versturen. De belastingplichtige kan zich volgens het Hof van Justitie niet op de richtlijn baseren om zijn nationale fiscale administratie te 'dwingen' gebruik te maken van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek.

§ 2. Sabou

247. Ter herinnering worden nog eens kort de relevante feiten geschetst in de zaak *Sabou* (*supra* nr. 22). Sabou heeft in zijn aangifte in de inkomstenbelastingen voor 2004 in Tsjechië verklaard dat hij in verschillende staten kosten heeft gemaakt met het oog op een mogelijke transfer als voetballer naar een club in één van die staten.[586] De Tsjechische administratie betwijfelde echter of de uitgaven werkelijk waren en heeft een nationale fiscale controle verricht en daarbij de fiscale administraties van de bewuste lidstaten een verzoek om inlichtingen verzonden via de bijstandsrichtlijn. Uit het antwoord van de Spaanse, de Franse en de Engelse fiscale administratie bleek dat geen van de clubs die zouden zijn benaderd Sabou kennen. Ten gevolge hiervan heeft de Tsjechische administratie op 28 mei 2009 een aanvullende belastingaanslag gevestigd. Na een interne procedure waar zijn beroep werd afgewezen, heeft Sabou cassatieberoep aangetekend bij de hoogste Tsjechische administratieve rechter 'Nejvyšší správní soud' (hierna het Hof van Cassatie). Voor het Tsjechische Hof van Cassatie stelde Sabou dat de Tsjechische administratie de inlichtingen die hem betreffen op een onrechtmatige wijze heeft verkregen. Vooreerst heeft de administratie hem niet op de hoogte gebracht van het verstuurde verzoek om inlichtingen naar de andere lidstaten, waardoor hij niet in de mogelijkheid werd gesteld om deel te nemen aan de formulering van de vragen die aan de buitenlandse administraties zijn gesteld. Daarnaast werd hij evenmin verzocht om deel te nemen aan het getuigenverhoor in de andere lidstaten, anders dan naar Tsjechisch recht het geval zou zijn geweest in soortgelijke nationale procedures.
Het Tsjechische Hof van Cassatie stelde dat de Tsjechische fiscale administratie niet om een getuigenverhoor heeft gevraagd. Indien dit wel het geval zou zijn

[586] Voor het feitenrelaas in de zaak *Sabou*: HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 12-21.

geweest, zou Sabou daarvan in kennis zijn gesteld zodat hij kon deelnemen in de veronderstelling dat dit was toegestaan naar het recht van de andere lidstaten. Het Tsjechische Hof van Cassatie merkte op dat de lidstaten niet preciseerden hoe de inlichtingen werden verkregen, per telefoon, elektronisch of tijdens een getuigenverhoor.

248. Het Tsjechische Hof van Cassatie schorste de behandeling van de zaak en stelde het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen:
"1) Heeft een belastingplichtige volgens het recht van de Unie het recht om in kennis te worden gesteld van een beslissing van de belastingautoriteiten om overeenkomstig richtlijn [77/799] te verzoeken om inlichtingen? Heeft de belastingplichtige het recht deel te nemen aan de formulering van het inlichtingenverzoek aan de aangezochte lidstaat? Indien de belastingplichtige deze rechten volgens het recht van de Unie niet heeft, kan het nationale recht hem dan dergelijke rechten verlenen?
2) Heeft de belastingplichtige het recht om deel te nemen aan een getuigenverhoor in de aangezochte lidstaat in het kader van een inlichtingenverzoek op grond van richtlijn [77/799]? Is de aangezochte lidstaat verplicht om de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen van het tijdstip van het getuigenverhoor, indien de verzoekende lidstaat hem daarom heeft verzocht?
3) Zijn de belastingautoriteiten van de aangezochte lidstaat verplicht, wanneer zij op grond van richtlijn [77/799] inlichtingen verstrekken, een bepaald minimum aan informatie in hun antwoord op te nemen, zodat duidelijk is uit welke bronnen en volgens welke methode de aangezochte belastingautoriteiten de inlichtingen hebben verkregen? Kan de belastingplichtige de juistheid van de aldus verstrekte inlichtingen betwisten, bijvoorbeeld op grond van gebreken in de procedure in de aangezochte lidstaat voorafgaand aan de verstrekking van de inlichtingen? Of is het beginsel van wederzijds vertrouwen en samenwerking van toepassing, dat meebrengt dat de door de aangezochte belastingautoriteiten verstrekte inlichtingen niet ter discussie kunnen worden gesteld?".[587]

A. Conclusie AG Kokott

[587] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 22.

249. AG KOKOTT bepaalt dat de uitlegging van het Handvest uitlegging van het recht van de Unie is, zodat het Hof ingevolge artikel 267, lid 1, sub a, VWEU bevoegd is voor de beantwoording ervan. Doordat de fiscale administratie gebruik maakte van de bijstandsrichtlijn, een procedure van Unierecht, om inlichtingen te verkrijgen, kon de invloed van het Handvest niet bij voorbaat worden uitgesloten. Het Hof van Justie was bijgevolg bevoegd tot beantwoording van alle prejudiciële vragen.[588]

250. KOKOTT beantwoordde eerst de vraag of de belastingplichtige over het recht beschikt om de conclusie van de inlichtingen te betwisten in de nationale procedure in de verzoekende lidstaat of dat de aangezochte lidstaat de feiten definitief vaststelt. Volgens de Helleense Republiek kunnen inlichtingen waarom krachtens de bijstandsrichtlijn zijn verzocht niet meer door de belastingplichtige ter discussie worden gesteld. Dit zou namelijk in strijd zijn met het beginsel van het wederzijds vertrouwen tussen staten (*supra* nr. 217). KOKOTT was het daar niet mee eens.[589] Volgens haar vormen de inlichtingen die een lidstaat krachtens de bijstandsrichtlijn verstrekt geen doorslaggevend bewijs van het feit dat moet worden vastgesteld.[590] De bijstandsrichtlijn bevat geen bepalingen die voorzien in een erkenning van de inlichtingen door de verzoekende lidstaat of die in het algemeen de bewijswaarde van de inlichtingen betreffen. De waardering van het bewijs in de verzoekende staat is een zaak van het nationale procesrecht van die staat. De nationale rechter moet in ieder afzonderlijk geval bepalen wat de bewijswaarde is van de inlichtingen die de aangezochte staat heeft verstrekt. Zo kan deze rechter oordelen dat de verkregen inlichtingen bij gebreke van de vermelding van de brongegevens of op andere gronden niet bruikbaar zijn. Deze nationale regeling mag echter in het geval van door fundamentele vrijheden beschermde werkzaamheden van de belastingplichtige niet ongunstiger zijn dan die welke voor dezelfde nationale situaties gelden – gelijkwaardigheidsbeginsel -

[588] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 17-20.
[589] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 21-27.
[590] Het Hof van Justitie heeft dit ook reeds bevestigd in de indirecte belastingen in de zaak *Twoh*: HvJ 27 september 2007, C-184/05, *Twoh t. Nederland*, overweging 37.

en de uitoefening van het door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogelijk maken, doeltreffendheidsbeginsel.[591] KOKOTT laat de beoordeling van de bewijswaarde van de verkregen inlichtingen in de verzoekende staat dus over aan de nationale rechtsinstanties van die staat. De belastingplichtige heeft volgens KOKOTT het recht om volgens de regels van het nationaal procesrecht van deze staat de rechtmatigheid van de inlichtingen te betwisten (*infra* nr. 317).

251. KOKOTT concentreerde zich daarna uitgebreid op de eerste vraag in hoeverre het Unierecht zich uitspreekt over de procedurele rechten van de belastingplichtige ten opzichte van zijn bevoegde fiscale administratie wanneer deze, op grond van de bijstandsrichtlijn, een andere lidstaat om inlichtingen verzoekt. Ze maakte hierbij het verschil tussen de vraag of het Unierecht zelf bepaalde waarborgen garandeert[592] en de vraag of het Unierecht de uitoefening van nationale procedurele rechten verbiedt[593].
Met een verwijzing naar het arrest *Twoh* (*supra* nr. 246) concludeerde ze dat de bijstandsrichtlijn helemaal geen rechten voor belastingplichtigen voorziet, maar enkel de rechten en plichten van de fiscale administraties van de staten regelt. Wat betreft het recht om te worden gehoord van een belastingplichtige voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen, ten gevolge artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest, bepaalde KOKOTT dat het niet nodig was om te onderzoeken of dit artikel ook bindend is voor de autoriteiten van de lidstaten, aangezien het Handvest nog niet in werking was getreden op het moment dat de verzoeken om inlichtingen werden gedaan en verwerkt.[594] Tot het op het hoofdgeding van toepassing zijnde Unierecht, behoort ook het rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging.[595] Een bestanddeel van dit beginsel is het recht om te worden gehoord.[596]

---

[591] KOKOTT verwijst hiervoor naar het Meilicke arrest van het Hof van Justitie. HvJ 30 april 2011, C-262/09, *Meilicke t. Duitsland*, overweging 55.
[592] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 29-62.
[593] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 63-65.
[594] De in het hoofdgeding bestreden belastingaanslag dateert van 28 mei 2009, terwijl het Handvest pas op 1 december 2009 in werking is getreden.
[595] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overweging 36.
[596] HvJ 22 november 2012, C-277/11, *M. t. Ierland*, overweging 82.

Artikel 51, lid 1 Handvest vormt de codificatie van de voorwaarden die steeds hebben gegolden voor de toepassing van de algemene rechtsbeginselen van het Unierecht. Krachtens deze bepaling geldt het Handvest voor de lidstaten uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. KOKOTT concludeerde dat wanneer een lidstaat een verzoek om inlichtingen verstuurt naar een andere staat, op grond van artikel 2 van de bijstandsrichtlijn, deze het recht van de Unie ten uitvoer brengt door het gebruiken van een Unierechtelijke procedure. Het feit dat een lidstaat niet wordt verplicht om gebruik te maken van deze procedure verandert daar niets aan. Bepalend is of een handeling op het Unierecht is gebaseerd of niet. Staten moeten bijgevolg het rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging naleven wanneer zij op grond van de bijstandsrichtlijn een verzoek om inlichtingen versturen naar een andere staat.

252. De vraag rijst of de belastingplichtige reeds op het moment van het versturen van het verzoek om inlichtingen een recht heeft om te worden gehoord. Het is volgens het Hof van Justitie slechts de betrokken persoon die gevolgen ondervindt van een besluit, die bezit over een recht om te worden gehoord.[597] Daarnaast bestaat het recht om te worden gehoord enkel voor de 'bezwarende' besluiten en besluiten die de 'belangen' van een persoon 'aanmerkelijk raken'.[598] Volgens KOKOTT kan een verzoek om inlichtingen wel degelijk belastend zijn. Het fiscaal onderzoek van de aangezochte lidstaat kan bewijs opleveren dat de vaststelling van de inkomstenbelastingen beïnvloedt en, het kan de goede reputatie van de belastingplichtige bij de ondervraagde personen aantasten. Het verzoek om inlichtingen is volgens haar echter maar een voorbereiding op een besluit met beslissende rechtsgevolgen ten aanzien van een belastingplichtige. Dergelijke onderzoeksmaatregelen moeten worden onderscheiden van besluiten waarmee een procedure wordt afgerond.[599] De bescherming van de betrokkene is in de regel voldoende gewaarborgd indien de betrokkene voor de vaststelling van het besluit aan het einde van de administratieve procedure wordt gehoord.

---

[597] HvJ 24 oktober 1996, C-32/95, *Commissie t. Lisrestal*, overwegingen 22 e.v.
[598] HvJ 9 juni 2005, C-287/02, *Spanje t. Commissie*, overweging 37, voetnoot 20.
[599] HvJ 14 juli 1972, C-57/69, *ACNA t. Commissie*, overwegingen 12-14.

Verzoeken om inlichtingen dienen volgens KOKOTT in wezen om de door de belastingplichtige aangebrachte gegevens en bewijzen te controleren.[600] In deze gevallen vereist de bescherming van de betrokkene niet dat hij wordt gehoord over een onderzoeksmaatregel. Hij heeft namelijk met de verstrekte gegevens zijn standpunt reeds uiteengezet en mogelijke negatieve feitelijke gevolgen van de onderzoeksmaatregel zijn primair terug te voeren op zijn eigen inlichtingen. Door de mogelijkheid om de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen te bewisten in de nationale fiscale procedure krijgt hij opnieuw de gelegenheid om zijn standpunt kenbaar te maken.
Als antwoord op het tweede onderdeel van de eerste vraag bevestigde KOKOTT wel dat, bij een gebreke van een regeling in de bijstandsrichtlijn, de verzoekende staat in overeenstemming met het Unierecht zelf kan voorzien in procedurele waarborgen in de nationale wetgeving.[601]

253. Ik sluit me aan bij het standpunt van AG KOKOTT. Indien een betrokkene bij ieder gericht verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie het recht zou krijgen om voorafgaand te worden gehoord, zouden de daaruit volgende lasten voor de verzoekende administratie de gegevensuitwisseling op verzoek frustreren en de rechtsbescherming van de belastingplichtige niet aanzienlijk verbeteren. De Belgische fiscale administratie heeft nog steeds tot taak de vaststelling van de juiste inkomstenbelastingen te garanderen voor iedere belastingplichtige. De fiscale administratie mag - binnen de gewone onderzoekstermijn - alle onderzoekshandelingen verrichten die ze hiervoor nodig acht zonder de belastingplichtige hiervan op de hoogte te brengen. Dit verhindert uiteraard niet dat de voorwaarden aangaande het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een andere staat moeten worden nageleefd, meer bepaald de fiscale relevantie en de subsidiariteit (*supra* nr. 142 e.v.).

254. Tot slot beantwoordde KOKOTT ook de tweede prejudiciële vraag van het Tsjechische Hof van Cassatie die betrekking heeft op procedurele rechten die de

[600] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nr. 59.
[601] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nr. 64.

belastingplichtige geniet in de aangezochte staat.[602] Deze vraag heeft met name betrekking op de verplichting voor de aangezochte lidstaat om op verzoek van de verzoekende lidstaat de belastingplichtige in kennis te stellen van een voorgenomen getuigenverhoor en hem ook in de gelegenheid te stellen aan het verhoren deel te nemen. KOKOTT kon dergelijke verplichting niet uit de bijstandsrichtlijn afleiden. De Commissie was daarentegen van mening dat de aangezochte staat moet verzekeren dat het doel van de bijdstandsrichtlijn wordt bereikt. Een inlichting moet derhalve in de verzoekende lidstaat kunnen worden gebruikt. Omdat het Tsjechische recht dit vereist, moet de aangezochte staat op verzoek van de verzoekende staat de belastingplichtige in kennis stellen van een getuigenverhoor, voor zover het nationaal recht van de aangezochte lidstaat hieraan niet in de weg staat. Ook de Tsjechische staat leidde dergelijke verplichting af uit het Unie-beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3 VEU. Volgens KOKOTT is dit correct, zolang de aangezochte lidstaat niet wordt verplicht tot het instellen van een onderzoek, wanneer zijn wetgeving of bestuurlijke praktijk dit niet toestaat, meer bepaald de weigeringsgrond van de soevereiniteit (*supra* nr. 181). Daarnaast moet de aangezochte administratie volgens artikel 2, lid 2 van de bijstandsrichtlijn op dezelfde wijze te werk gaan als wanneer zij uit eigen beweging een fiscaal onderzoek instelt.

Een verplichting voor de aangezochte staat om de belastingplichtige in staat te stellen deel te nemen aan een getuigengehoor vloeit evenmin voort uit het algemeen beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging. Volgens KOKOTT moet de aangezochte staat dit rechtsbeginsel naleven bij zijn onderzoek op basis van een ontvangen verzoek om inlichtingen, aangezien deze Unierecht ten uitvoer brengt. Dit beginsel vereist echter niet dat de aangezochte staat de belastingplichtige in kennis moet stellen van een getuigenverhoor, of deze in staat moet stellen om aan het verhoor te kunnen deelnemen.

Hetzelfde geldt voor het recht om te worden gehoord. Uit een bestaand recht om te worden gehoord vloeit nog geen recht op deelname aan een getuigenverhoor voort. Het recht om te worden gehoord dient er niet toe om de uitvoering van het onderzoek door de instantie te controleren, maar om de belastingplichtige in staat te stellen zijn eigen standpunt kenbaar te maken. Naar analogie met haar

[602] De uiteenzetting in dit randnummer kan worden teruggevonden in de randnummers 66 tot 77 van de conclusie van KOKOTT. HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 66-77.

conclusie omtrent het recht om te worden gehoord bij het opstellen van het verzoek door de verzoekende fiscale administratie concludeerde KOKOTT dat de belastingplichtige evenmin een recht heeft om te worden gehoord aangaande de verstrekte inlichtingen zelf.[603]

Samengevat kan worden gesteld dat AG KOKOTT geen rechtsbescherming ziet voor de belastingplichtige in de procedure van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie op grond van het Unierecht, maar wel het belang benadrukt van de mogelijkheid voor deze laatste om voor een nationale rechtsinstantie de rechtmatigheid van de inlichtingen te betwisten.

B. Uitspraak Hof van Justitie

255. Het Hof van Justitie bevestigde dat het Handvest dat op 1 december 2009 in werking was getreden niet van toepassing was op de zaak *Sabou*. Het Hof van Justitie achtte zich toch bevoegd om op alle vragen van het Tsjechische Hof van Cassatie te antwoorden. Het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een andere staat maakt namelijk een toepassing uit van het Unierecht.[604] Als een nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht komt, moet het Hof van Justitie ten gevolge van een prejudiciële vraag alle uitleg geven die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of deze regeling wel verenigbaar is met de fundamentele rechten.[605]

256. Het Hof van Justitie beantwoordde de eerste twee prejudiciële vragen samen.[606] De verwijzende rechter wenste volgens het Hof in wezen te vernemen of het Unierecht, zoals dat voortvloeit uit met name de bijstandsrichtlijn en het fundamentele recht te worden gehoord, de belastingplichtige het recht verleent in kennis te worden gesteld van het verzoek om inlichtingen dat deze staat richt tot een andere lidstaat, deel te nemen aan de formulering van het tot de

---

[603] NEVE schrijft verkeerdelijk dat KOKOTT wel de mening is toegedaan dat de persoon voorafgaand moet worden gehoord en bezwaar en beroep voor hem moet openstaan. L. NEVE, "IFA-congres 2013, subject 2: inlichtingenuitwisseling", *TFB* 2013, afl. 8.

[604] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 23-29.

[605] Het Hof van Justitie verwijst ter ondersteuning hiervan naar het arrest *Sopropé*. HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overwegingen 33-34.

[606] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 30-46.

aangezochte lidstaat gerichte verzoek en deel te nemen aan een verhoor dat laatstebedoelde staat organiseert.

In de eerste plaats moest worden onderzocht of de bijstandsrichtlijn in dergelijk recht voor de belastingplichtige voorziet. Naar analogie met het arrest *Twoh* en de conclusie van AG KOKOTT besloot het Hof van Justitie dat deze richtlijn, die de samenwerking tussen de administraties van de lidstaten beoogt te regelen, de overdracht van informatie tussen de bevoegde autoriteiten coördineert waarbij aan de lidstaten enkele verplichtingen worden opgelegd. De richtlijn verleent de belastingplichtige daarentegen geen specifieke rechten en voorziet met name niet in de verplichting voor de fiscale administraties van de lidstaten om de belastingplichtige te raadplegen.

Vervolgens moest worden nagegaan of de belastingplichtige aan het recht van verdediging geen recht kan ontlenen om rechtsbescherming te bekomen in de gegevensuitwisseling op verzoek. Het Hof van Justitie herhaalde dat het recht van verdediging een algemeen beginsel van Unierecht vormt dat van toepassing is wanneer de fiscale administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon te nemen.[607] Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die in de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit.[608]

De vraag rijst volgens het Hof of het besluit van een bevoegde autoriteit van een lidstaat om een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om bijstand te verzoeken en het besluit van laatstbedoelde overheid om een getuigenverhoor te organiseren om aan dat verzoek gevolg te verlenen, handelingen vormen die wegens hun gevolgen voor de belastingplichtige vereisen dat hij wordt gehoord. Het Hof van Justitie was van mening dat in het raam van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek - waarin inlichtingen worden vergaard en waarvan het verzoek van een fiscale administratie om de bijstand van een andere fiscale administratie deel uitmaakt - en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de fiscale administratie

[607] Met opnieuw een verwijzing naar *Sopropé*. HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overweging 36.

[608] Met opnieuw een verwijzing naar *Sopropé*. HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overweging 38.

en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag.
Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij volgens het Hof van Justitie niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen. Het verzoek om inlichtingen dat een fiscale administratie op grond van de bijstandsrichtlijn doet, is onderdeel van deze procedure van inlichtingenvergaring. Hetzelfde geldt voor het antwoord van de aangezochte fiscale administratie en voorafgaande opzoekingen die deze administratie heeft gedaan, met inbegrip van het getuigenverhoor. Daaruit volgt dat de eerbiediging van het recht van verdediging van de belastingplichtige niet vereist dat hij deelneemt aan het verzoek om inlichtingen dat de verzoekende lidstaat tot de aangezochte lidstaat richt. Evenmin is vereist dat de belastingplichtige wordt gehoord wanneer opzoekingen, met eventueel een getuigenverhoor, in de aangezochte lidstaat worden gedaan of vooraleer deze lidstaat inlichtingen aan de verzoekende lidstaat toezendt.
Niets belet een lidstaat evenwel het recht om te worden gehoord uit te breiden, door de belastingplichtige te betrekken bij de stadia van de inlichtingenvergaring en meer bepaald bij het getuigenverhoor. Net zoals de OESO en de Europese Unie laat het Hof van Justitie het over aan de staten om zelf te voorzien in de rechtsbescherming voor de belastingplichtige tijdens het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie (*infra* nr. 262).

257. Op de derde prejudiciële vraag reageerde het Hof van Justitie kort en krachtig.[609] Volgens het Hof ziet de bijstandsrichtlijn niet op het recht van de belastingplichtige om de juistheid van de uitgewisselde inlichtingen te betwisten en stelt deze geen bijzondere vereisten in verband met de inhoud van de uitgewisselde inlichtingen. Derhalve is het uitsluitend zaak van het nationale recht om daaromtrent regels te bepalen. De belastingplichtige kan de inlichtingen betreffende hem die aan de fiscale administratie van de verzoekende lidstaat zijn toegezonden, ter discussie stellen volgens de regels en procedures die in de betrokken lidstaat gelden.

[609] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 47-50.

258. De bevindingen van het Hof van Justitie in de zaak *Sabou* worden nu verder geëvalueerd in het vervolg van voorliggend onderzoek.

Afdeling 2. België mag rechten toekennen aan de belastingplichtige

259. De OESO heeft steeds veel belang gehecht aan de erkenning van de rechten, maar ook de plichten, van de belastingplichtige in verhouding tot het heffen van belastingen. Reeds in een onuitgegeven rapport van 27 april 1990[610] gaf de OESO een opsomming van een aantal fundamentele rechten van de belastingplichtige in de nationale rechtstelsels van de OESO-lidstaten: recht om op de hoogte te worden gesteld, te worden bijgestaan en te worden gehoord, het recht op beroep, het recht om de juiste belasting te betalen, het recht op zekerheid, het recht op privacy en het recht op geheimhouding.[611] De rapporten gaven echter slechts een overzicht van de verschillende fundamentele rechten in de nationale rechtsstelsels, zonder dat de OESO zich hierbij uitsprak over de nood aan een internationale erkenning van deze rechten. De rapporten hebben geen bindende waarde voor de staten.

De Europese Commissie heeft de rechten en plichten van belastingplichtigen ook opgenomen in de zogenaamde *'Fiscal blueprints'*.[612] Het doel achter de *Fiscal blueprints* is de rechten en plichten van belastingplichtigen te definiëren en te publiceren, zodat deze laatsten vertrouwen kunnen hebben in de eerlijkheid en de billijkheid van het belastingstelsel, maar ook bewust zijn van de gevolgen van *non-compliance*. De basisrechten van de belastingplichtige zijn volgens de Europese Commissie: rechtszekerheid, het recht op privéleven (artikel 8 EVRM), het recht op verdediging (artikel 6 EVRM) en het recht op beroep.

De Europese Unie zelf heeft daarnaast op 24 november 2016 de *'Guidelines for A Model for A European Taxpayers' Code'* gepubliceerd.[613] Deze Europese Code

---

[610] OESO, *Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*, Parijs, OESO, 1990, nrs. 2.16-2.26; J. OWENS, "Taxpayers' rights and obligations", *The OECD Observer* 1990, afl. 166, 17-20.

[611] De opsomming van deze fundamentele rechten wordt letterlijk overgenomen, met verwijzing, in een OESO-rapport van augustus 2003 met betrekking tot de rechten en plichten van belastingplichtigen en een OESO-rapport van 2015 over administratieve wetgevende kaders voor de fiscale administratie. OESO, *Legislative administrative frameworks for tax administration* in *Tax administration 2015: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, Parijs, OESO, 2015, 282; OESO, *Taxpayers's rights and obligations – Practice note*, Parijs, OESO, 2003, 3-5.

[612] EUROPESE COMMISSIE, *Fiscal blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration*, Luxemburg, European Communities, 2007, 47-50.

[613] EU, *Guidelines for A Model for A European Taxpayers' Code*, Brussel, Europese Unie, 2016, 23 p.

voor Belastingplichtigen bevat een aantal kernbeginselen en biedt een overzicht van de belangrijkste bestaande rechten en plichten die van toepassing zijn op de relatie tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie. De Code relativeert evenwel onmiddellijk: *"Deze code is een niet-bindend document en kan als model dienen. Lidstaten kunnen elementen aanpassen of toevoegen, om rekening te houden met hun nationale behoeften of hun nationale kader."*.[614] De Europese Code voorziet in een beperkt overzicht van bestaande rechten in de lidstaten: rechtszekerheid, non-discriminatie en gelijkheid, recht op privacy en het recht op geheimhouding.

Hoewel deze documenten de fundamentele rechten van de belastingplichtige erkennen, hebben ze louter betrekking op de relatie tussen de belastingplichtige en zijn nationale fiscale administratie. Daarnaast binden ze de staten niet, waardoor de belastingplichtige zijn potentiële rechtsbescherming in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek hierop niet kan baseren. De lidstaten zijn vrij om de beginselen in deze instrumenten al dan niet op te nemen in, of aan te passen aan, hun nationaal rechtstelsel. De rechtsinstrumenten van de Europese Unie en de OESO laten dus de uitwerking van de rechtsbescherming van de belastingplichtige over aan de staten.

260. Geen enkele van de door de Belgische fiscale administratie toegepaste rechtsinstrumenten voorziet in rechtsbescherming voor de belastingplichtige tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek. Artikel 1 van de Belgische TIEAs bepaalt wel het volgende: *"De rechten en de bescherming die door de wetgeving of de administratieve praktijk van de aangezochte Partij worden verzekerd aan personen, blijven van toepassing. De aangezochte Partij doet haar uiterste best om te verzekeren dat zulke rechten en zulke bescherming niet dusdanig worden toegepast dat zij de effectieve uitwisseling van inlichtingen overmatig belemmeren of vertragen"*. Staten kunnen bijgevolg aan de belastingplichtige tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek 'rechten en bescherming' toekennen in hun nationale wetgeving en administratieve praktijk. Deze rechten en bescherming mogen niet zo worden toegepast dat ze een effectieve gegevensuitwisseling kunnen verhinderen.

---

[614] EU, *Guidelines for A Model for A European Taxpayers' Code*, Brussel, Europese Unie, 2016, 1; B. PEETERS, "Towards a more coordinated approach of the relation between the taxpayer and tax administrations: the European Taxpayers' Code", *EC Tax Review* 2017, afl. 4, 178-181.

Randnummer 14.1. van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag bevat gelijkaardige bewoordingen. De OESO verwijst naar de interne wetgeving van verschillende staten die voorziet in een notificatie van de belastingplichtige voorafgaand aan het verstrekken van de informatie aan de verzoekende staat. Dergelijke notificatieprocedures 'kunnen' een belangrijk onderdeel vormen van de nationale rechtsbescherming. Ze kunnen volgens de OESO bijdragen aan het voorkomen van fouten (vb. in geval van verkeerde identiteit) en het versimpelen van de gegevensuitwisseling door de genotificeerde belastingplichtigen toe te staan dat ze vrijwillig meewerken met de fiscale administratie in de verzoekende staat. De voorafgaande notificatie van de belastingplichtige mag echter niet leiden tot het frustreren van het verzoek om inlichtingen van de verzoekende staat. Met andere woorden, de notificatie mag effectieve gegevensuitwisseling tussen staten niet verhinderen. De OESO is daarom van mening dat deze procedure moet voorzien in uitzonderingen op de voorafgaande notificatie van de belastingplichtige, zoals een zeer urgent verzoek, of wanneer de notificatie zou leiden tot een risico voor het slagen van het gevoerde onderzoek door de verzoekende fiscale administratie (*infra* nr. 399). De OESO legt de mogelijkheid van het toekennen van rechtsbescherming aan de belastingplichtige opnieuw bij de staten zelf.
De preambule van het multilateraal verdrag verwijst louter naar de verplichting van de staten om de fundamentele rechtsbescherming van de belastingplichtige te respecteren tijdens de samenwerking: *"Considering that a co-ordinated effort between States is necessary in order to foster all forms of administrative assistance in matters concerning taxes of any kind whilst at the same time ensuring adequate protection of the rights of taxpayers."*. Randnummer 180 van de commentaar bij het multilateraal verdrag is een exacte kopie van randnummer 14.1. van de commentaar bij artikel 26, § 3 OESO-modelverdrag.
Hoewel de OESO staten niet verbiedt om in hun nationale wetgeving waarborgen toe te kennen aan de belastingplichtige, legt ze toch vooral de nadruk op de effectiviteit en doeltreffendheid van de samenwerking tussen de staten.

261. Hoewel de samenwerkingsrichtlijn geen bepalingen bevat aangaande de procedurele rechtsbescherming van de belastingplichtige in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek verwijst artikel 25 van de richtlijn wel expliciet

naar de bescherming van persoonsgegevens van de belastingplichtige natuurlijke persoon: *"Elke uitwisseling van inlichtingen overeenkomstig deze richtlijn is onderworpen aan de bepalingen ter uitvoering van Richtlijn 95/46/EG."* (*supra* nr. 223). Artikel 25 samenwerkingsrichtlijn bepaalt verder: *"Voor de juiste toepassing van deze verordening beperken de lidstaten evenwel de reikwijdte van de verplichtingen en rechten die zijn neergelegd in artikel 10, artikel 11, lid 1, en de artikelen 12 en 21 van Richtlijn 95/46/EG, voor zover dit noodzakelijk is om de in artikel 13, lid 1, onder e), van die richtlijn bedoelde belangen te vrijwaren."*.

Artikel 13 privacyrichtlijn bepaalt dat lidstaten de rechten van de betrokkenen kunnen beperken ter vrijwaring van *"een belangrijk economisch en financieel belang van een Lid-Staat of van de Europese Unie, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden"*. Een lidstaat kan de gevolgen van de privacyrichtlijn voor de belastingplichtige aldus beperken op grond van 'fiscale aangelegenheden'. De vraag rijst of de belastingplichtige zich wel nog in de aangezochte staat kan beroepen op de privacyrichtlijn om de informatierechten toe te passen op het ontvangen verzoek om inlichtingen en/of het verstrekken van de gewenste inlichtingen (*infra* nr. 377 e.v.).

De Europese FATCA (*supra* nr. 126) voegt een tweede lid toe aan artikel 25 van de samenwerkingsrichtlijn: *"(…) De bevoegde autoriteiten van elke lidstaat worden voor de toepassing van Richtlijn 95/46/EG als verantwoordelijke voor de verwerking beschouwd."*. Hieruit volgt dat de fiscale administraties zich bij de gegevensuitwisseling op verzoek als verantwoordelijken voor de verwerking moeten houden aan artikel 6 privacyrichtlijn. Artikel 6 privacyrichtlijn bepaalt dat de persoonsgegevens:

"a) eerlijk en rechtmatig moeten worden verwerkt;

b) voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden moeten worden verkregen en vervolgens niet worden verwerkt op een wijze de onverenigbaar is met die doeleinden (…);

c) toereikend, ter zake dienend en niet bovenmatig moeten zijn, uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt;

d) nauwkeurig dienen te zijn en, zo nodig, dienen te worden bijgewerkt; alle redelijke maatregelen dienen te worden getroffen om de gegevens die,

uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt, onnauwkeurig of onvolledig zijn, uit te wissen of te corrigeren;
e) in een vorm die het mogelijk maakt de betrokkenen te identificeren, niet langer mogen worden bewaard dan voor de verwezenlijking van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of vervolgens worden verwerkt, noodzakelijk is.".
Punt e) wordt expliciet opgenomen in artikel 25, lid 4 samenwerkingsrichtlijn: *"Overeenkomstig deze richtlijn verwerkte inlichtingen worden niet langer bewaard dan voor de verwezenlijking van de doelstellingen van deze richtlijn noodzakelijk is, en in elk geval overeenkomstig de nationale voorschriften inzake verjaring van iedere verantwoordelijke voor de verwerking."*. De toevoeging van deze leden aan artikel 25 van de samenwerkingsrichtlijn verplicht de fiscale administratie om de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek te beperken tot wat effectief noodzakelijk is en de verkregen inlichtingen met de nodige voorzichtigheid en nauwkeurigheid te behandelen.

262. De verschillende rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek spreken zich niet uit over de noodzakelijke procedurele waarborgen van de belastingplichtige tijdens deze procedure. De OESO, de Europese Unie en het Hof van Justitie erkennen de mogelijkheid voor staten om de rechtbescherming van de belastingplichtige te versterken door het toekennen van waarborgen in hun wetgeving, zonder dat de rechtsbescherming de gegevensuitwisseling op verzoek in te grote mate mag verhinderen.
In het derde hoofdstuk wordt ten gevolge van deze conclusie nagegaan of België - en indien ja welke - procedurele waarborgen moet opnemen in zijn nationale wetgeving om de rechtsbescherming van de belastingplichtige te garanderen in de gegevensuitwisseling op verzoek.

Hoofdstuk 2. De procedurele waarborgen in de verzoekende staat

263. In dit hoofdstuk wordt de rechtsbescherming van de belastingplichtige in België als verzoekende staat nagegaan. Het feit of de belastingplichtige al dan niet zelf de gewenste inlichtingen heeft verstrekt in het buitenland mag geen invloed hebben op de procedurele rechtsbescherming van de belastingplichtige na het ontvangen van de inlichtingen. Zodra de inlichtingen zijn ontvangen door de fiscale administratie zijn de Belgische nationale fiscale procedureregels van toepassing op deze inlichtingen alsof deze laatste de inlichtingen zelf zou hebben verzameld. De bevindingen in dit hoofdstuk zijn daarom ook van toepassing op de automatische en spontane gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties.
In hoofdstuk 3 van deel II staat de procedure - en de bijhorende verplichtingen - beschreven voor wanneer de Belgische administratie inlichtingen ontvangt van een buitenlandse fiscale administratie. Uit de beschrijving van deze procedure zijn twee bezorgdheden omtrent de rechtsbescherming van de belastingplichtige naar voren gekomen (*supra* nrs. 222 en 217). Vooreerst kan de verplichting tot geheimhouding van de inlichtingen in de verschillende rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek ertoe leiden dat de Belgische administratie de belastingplichtige inzage zal weigeren van de ontvangen inlichtingen (afdeling 2). Daarnaast moet de Belgische adminstratie op grond van het internationaal vertrouwen tussen staten in beginsel geen onderzoek voeren naar de vergaring van de inlichtingen door de aangezochte administratie. De vraag rijst of de belastingplichtige voor de Belgische bevoegde rechter de rechtmatigheid van de inlichtingen en de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek kan betwisten en of deze rechtsinstanties ambtshalve moeten controleren of bij het verkrijgen van de inlichtingen de rechtsbescherming van de belastingplichtige niet werd geschonden (afdeling 3). De daaruit volgende vraag is of onrechtmatig verkregen inlichtingen uit een andere staat toelaatbaar zijn. Voorafgaand wordt echter de mogelijkheid besproken om een pretaxatiegeschil in te stellen als de belastingplichtige in kennis wordt gesteld van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie ten gevolge van artikel 333, § 3 WIB 92 (afdeling 1).

Afdeling 1. Het pretaxatiegeschil

264. In deze afdeling wordt vertrokken vanuit de uiteindelijke conclusie van het Hof van Cassatie dat het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie een onderzoeksverrichting - in de zin van artkel 333, lid 3 WIB 92 - uitmaakt, waardoor een voorafgaande notificatie aan de belastingplichtige noodzakelijk is indien het verzoek wordt verstuurd in de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar (*supra* nrs. 102-105).

Doordat de wet een 'voorafgaande' notificatie vereist, kan de belastingplichtige in beginsel een procedure instellen bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg tegen het uitvoeren van de geplande onderzoeksverrichting op grond van artikel 584 Ger.W. Artikel 584 bepaalt: *"De voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg doet, in gevallen die hij spoedeisend acht, bij voorraad uitspraak in alle zaken, behalve die welke de wet aan de rechterlijke macht onttrekt."*. Als de voorzitter de 'hoogdringendheid' aanvaardt, wat gelet op de zwaarwegende gevolgen van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een andere staat en de inmenging in het privéleven van de belastingplichtige wellicht het geval zal zijn, kan de voorzitter 'bij voorraad' uitspraak doen, of anders gesteld kan deze een voorlopige maatregel opleggen. Het is de voorzitter daarbij niet toegestaan om een beslissing te nemen die de rechtspositie van de tegenpartij, de fiscale administratie, in de procedure ten gronde kan benadelen (art. 1039 Ger.W.). Toegepast houdt dit in dat de voorzitter in kort geding de uitwerking van de geplande onderzoeksverrichting enkel kan schorsen.[615]

Een voorbeeld hiervan betreft de beschikking van de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel op 24 mei 2012 met betrekking tot een verzoek tot opschorting van de voorgenomen onderzoeksverrichting om het bankgeheim op te heffen.[616] Niettegenstaande het verweer van de fiscale administratie achtte de voorzitter van de Brusselse rechtbank zich in zijn beschikking bevoegd om uitspraak te doen over een verzoek tot opschorting van deze onderzoeksmaatregel. De rechterlijke macht is volgens de voorzitter bevoegd om de ogenschijnlijke onrechtmatige aantasting van subjectieve rechten door de fiscale administratie te voorkomen. In deze zaak was de voorzitter de mening

---

[615] J. VANDEN BRANDEN, "Opheffing bankgeheim is reden tot pretaxatiegeschil", *Fisc.Act.* 2011, afl. 44, 9-13.

[616] Voorz. Brussel 24 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, 11-13.

toegedaan dat de *"aanwijzingen prima facie niet uit de lucht gegrepen zijn of van elke pertinentie ontbloot zijn"*.[617] De voorzitter oordeelde daarom dat *"op het eerste gezicht, en zonder te oordelen over de grond van de zaak, alle voorwaarden van artikel 322 § 2 WIB 1992 zijn nageleefd"*[618] door de fiscale administratie om het bankgeheim te kunnen opheffen.

265. Het Hof van Cassatie heeft de term 'voorafgaande notificatie' echter gerelativeerd. Volgens het Hof volstaat het namelijk dat de kennisgeving aan de belastingplichtige is gebeurd in dezelfde brief als waarin onderzoekshandelingen, *in casu* een vraag om inlichtingen, worden gesteld, zolang de kennisgeving maar 'eerst' geschiedt, bijvoorbeeld in de eerste alinea van de brief.[619] Het Hof van Cassatie komt hiermee helaas terug op de rechtspraak van het hof van beroep te Antwerpen, eind jaren negentig, dat aan de verplichting tot 'voorafgaande notificatie' niet is voldaan als de kennisgeving op dezelfde dag als de vraag om inlichtingen wordt verzonden,[620] of als de kennisgeving in dezelfde brief gebeurt waarin ook de vraag om inlichtingen is opgenomen[621].
De rechtbank van eerste aanleg te Bergen was in een vonnis op 18 oktober 2001 een andere mening toegedaan.[622] De rechtbank meende dat de wettelijke vereiste dat de notificatie 'voorafgaand' moet gebeuren, zo moet worden begrepen dat er minstens een zekere periode moet verlopen tussen de 'voorafgaande notificatie' en de daaropvolgende onderzoekshandeling. Volgens de rechtbank houdt die voorafgaande vereiste in - en heeft ze slechts zin als ze wordt begrepen in de zin - dat de belastingplichtige - nog voor de onderzoekshandelingen gesteld worden - de mogelijkheid moet krijgen om aan

---

[617] Voorz. Brussel 24 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, 11-13.

[618] Voorz. Brussel 24 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, 11-13.

[619] Cass. 3 november 2000, *FJF* 2001, afl. 2001/586; C. BUYSSE, "Kennisgeving fraudeaanwijzingen" (noot onder Cass. 3 november 2000), *Fiscoloog* 2000, afl. 778, 10; Cass. 14 oktober 1999, *JDF* 1999, 334. Het Hof van Cassatie bevestigt zijn visie in een nieuw arrest van 18 juni 2003: Cass. 18 juni 2003, *FJF* 2003, afl. 2003/762. Zie ook de bevestiging van de Cassatie-rechtspraak door het hof van beroep te Brussel: Brussel 16 juni 2010, *FJF* 2010, afl. 2010/296; C. BUYSSE, "Voorafgaande kennisgeving" (noot onder Brussel 23 november 2001), *Fiscoloog* 2001, afl. 826, 13.

[620] J. VAN DYCK, "Voorafgaande kennisgeving" (noot onder Antwerpen 15 april 1997), *Fiscoloog* 1997, afl. 618, 10.

[621] Antwerpen 19 januari 1999, *FJF* 1999, afl. 1999/172; C. BUYSSE, "Voltooid tegenwoordige tijd" (noot onder Antwerpen 19 januari 1999), *Fiscoloog* 1999, afl. 699, 18.

[622] X, "Rechtbank acht zich bevoegd voor controle onderzoeksdaden" (noot onder Rb. Bergen 18 oktober 2001), *Fiscoloog* 2001, afl. 819, 1.

te tonen dat de vermelde aanwijzingen van belastingontduiking niet bestaan, of voortkomen uit een misverstand, of niet pertinent zijn.
In een arrest van 18 december 2014 ging het Hof van Cassatie evenwel nog een stapje verder in de andere richting.[623] In deze zaak werd een vraag om inlichtingen gesteld binnen de aanvullende termijn van vier jaar. In de brief stonden dan wel de aanwijzingen van belastingontduiking die de verlenging van de termijn rechtvaardigden, maar deze aanwijzingen werden niet opgenomen in de eerste alinea van de brief. De aanwijzingen werden daarentegen geïntegreerd in de vragen die aan de belastingplichtige werden gesteld. De belastingplichtige riep daarom voor het Hof van Cassatie in dat de kennisgeving niet voldeed aan het wettelijk voorschrift dat de notificatie voorafgaand moet gebeuren. Het Hof van Cassatie oordeelde echter anders: *"Uit die bepalingen volgt niet dat een kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden wanneer zij in het verzoek om inlichtingen zelf vervat zit of, indien zij erin vervat zit, wanneer zij opgenomen is in de uiteenzetting van de vragen in plaats van eraan vooraf te gaan."*.[624] Vanuit die rechtspraak zal het in de praktijk moeilijk zijn voor de belastingplichtige om de procedure in kort geding aan te spannen voor de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg om de schorsing van het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie te bekomen, gelet op het feit dat het verzoek in de regel gelijktijdig met de kennisgeving zal worden verstuurd.
De vraag is nu of de belastingplichtige moet wachten tot de verzoekende fiscale administratie de ontvangen inlichtingen heeft gebruikt om een aanslag op te leggen of te wijzen, of dat deze na het ontvangen van de notificatie zijn zaak al kan voorleggen aan een rechtbank ten gronde.

266. Het Grondwettelijk Hof heeft in het raam van de opheffing van het bankgeheim, in de reeds besproken arresten van 14 februari 2013 en 14 maart 2013 (*supra* nrs. 188-190), de mogelijkheid erkend om geschillen aangaande handelingen, gesteld voor de vestiging van de aanslag, aanhangig te maken voor de rechtbank.[625] Op het moment waarop de fiscale administratie zich tot een financiële instelling richt, moet deze de belastingplichtige daarvan op de

[623] Cass. 18 december 2014, AR F.13.0074.F.
[624] Cass. 18 december 2014, AR F.13.0074.F.
[625] GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013; GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013.

hoogte brengen via de voorafgaande notificatie. Dit stelt de belastingplichtige in de mogelijkheid de kennisgeving te laten beoordelen rekening houdend met de antwoordtermijn die de fiscale administratie aan de financiële instelling toekent: *"Gedurende die termijn, die redelijk moet zijn, kan de belastingplichtige bijgevolg reageren en de wettigheid van die vraag betwisten volgens het gemeen recht, voor een rechter die met name de relevantie en de toereikendheid zal kunnen nagaan van de aanwijzingen van belastingontduiking of van de feitelijke elementen waaruit een vertekening tussen de aangegeven inkomsten van de belastingplichtige en zijn gegoedheid blijkt, en die zich ervan zal kunnen vergewissen dat de vraag om inlichtingen niet verder gaat dan hetgeen nuttig is voor het vestigen van de juiste aanslag rekening houden onder meer met de antwoorden die de belastingplichtige reeds eventueel zelf heeft gegeven."*.[626] Uit hetgeen het Grondwettelijk Hof in beide arresten heeft gesteld, kan worden afgeleid dat het Hof haar conclusie, dat de opheffing van het intern bankgeheim geen schending is van het recht op eerbiediging van het privéleven, onder meer steunde op de overweging dat de belastingplichtige hoe dan ook de mogelijkheid moet hebben de kennisgeving, op het ogenblik dat zij geschiedt, te laten beoordelen door de rechtbank van eerste aanleg. Het Hof beschouwt die mogelijkheid voor de belastingplichtige als een noodzakelijke waarborg. Het nadrukkelijk beklemtonen van deze waarborg houdt in dat het Grondwettelijk Hof de mogelijkheid van het instellen van een pretaxatiegeschil heeft aanvaard. Een pretaxatiegeschil heeft betrekking op de procedure die voorafgaat aan de vestiging van de aanslag.

267. Niettegenstaande het duidelijk standpunt van het Grondwettelijk Hof in 2013, is de lagere rechtspraak steeds verdeeld geweest over de mogelijkheid voor een belastingplichtige om in het geval van artikel 333, lid 3 WIB 92 een pretaxatiegeschil te kunnen instellen. De rechtbanken en hoven die het instellen van een pretaxatiegeschil aanvaarden, baseerden zich hiervoor op artikel 569, 32° Ger.W.[627] Artikel 569, 32° Ger.W. bepaalt: *"De rechtbank van eerste aanleg*

---

[626] GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013, overweging B.10.4.

[627] Gent 17 december 2013, *TFR* 2014, 487-493, noot M. VERMEESCH; Brussel 24 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 31, 7-8 (samenvatting), noot J. VANDEN BRANDEN; Brussel 21 maart 2011, *FJF* 2012, afl. 2012/263; Gent 15 juni 2010, *Fisc.Act.* 2011, afl. 8, 9-12 (samenvatting), noot J. VANDEN BRANDEN; Brussel 2 juni 2005, *FJF* 2005, afl. 2005/52; Rb. Gent 11 juni 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 9, 455-461, *Fiscoloog* 2013, afl. 1347, 11 (samenvatting), noot C. BUYSSE; Rb. Leuven 4 november 2011, *FJF* 2012,

neemt kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet.”.[628] Het feit dat er nog geen aanslag is gevestigd, of dat er zelfs misschien geen aanslag zal volgen, neemt volgens deze rechtbanken en hoven niet weg dat de belastingplichtige op het ogenblik dat de procedure wordt ingesteld reeds een verkregen en dadelijk belang heeft, zoals vereist in de zin van artikel 18 Ger.W.[629] Artikel 17 en 18 Ger.W. bepalen de voorwaarden voor het instellen van een rechtsvordering. Artikel 17 Ger.W. vereist dat de eiser een hoedanigheid en een belang heeft om een rechtsvordering in te dienen. Artikel 18, lid 1 vult aan dat het belang een reeds verkregen en dadelijk belang moet zijn. Zo stelde de rechtbank van eerste aanleg te Bergen dat ondanks het feit dat de kennisgeving een voorbereidende handeling betreft, de belastingplichtige toch het vereiste belang had vermits de kennisgeving belangrijke juridische gevolgen heeft voor de belastingplichtige.[630] De rechtbank van eerste aanleg te Leuven voegde daar aan toe dat een belastingplichtige aan wie een uitbreiding van de onderzoekstermijn ter kennis wordt gebracht, overeenkomstig artikel 333, lid 3 WIB 92, het vereiste belang heeft om de vordering in te stellen tot nietigverklaring van de kennisgeving, aangezien hij daarmee tijd en kosten kan besparen die worden veroorzaakt door het eventueel ‘nutteloos’ bijkomend onderzoek. Deze belastingplichtige moet geen voorafgaand bezwaar instellen.[631]
Deze laatste vaststelling van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven vormt nochtans de hoofdreden voor de overige rechtbanken en hoven om aan de belastingplichtige de mogelijkheid om het instellen van een pretaxatiegeschil te

---

afl. 2012/173, *Fiscoloog* 2012, afl. 1291, 13 (samenvatting), noot C. BUYSSE; Rb. Namen 19 oktober 2011, *Fiscoloog* 2012, afl. 1291, 13 (samenvatting), noot C. BUYSSE; Rb. Brussel 21 maart 2011, *FJF* 2012, 2012/263, *Fiscoloog* 2013, afl. 1357, 12 (samenvatting), noot P. LAUWERS; Rb. Leuven 4 maart 2011, *FJF* 2012, afl. 2012/229; Rb. Leuven 12 november 2010, *TFR* 2011, afl. 403, 510-513, noot A. MISSAL; Rb. Bergen 19 oktober 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1182, 6 (samenvatting), noot J. VAN DYCK; Rb. Antwerpen 10 mei 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1048, 12-13 (samenvatting); Rb. Bergen 13 mei 2004, *FJF* 2005, afl. 2005/17; Rb. Gent 26 november 2003, *FJF* 2004, afl. 2004/16; Rb. Bergen 23 oktober 2003, *FJF* 2004, afl. 2004/235; Rb. Luik 17 juni 2002, nr. 02/453/A, www.fiscalnet.be; Rb. Leuven 14 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 851, 8 (samenvatting); Rb. Brussel 7 juni 2002, *FJF* 2003, 232; Rb. Bergen 2 mei 2002, *TFR* 2003, afl. 233, 23-26, noot L. VANHEESWIJCK; Rb. Bergen 18 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 819, 1 (samenvatting), *Act.fisc.* 2001, afl. 40, 1-3 (samenvatting), noot J.P. MAGREMANNE; Rb. Brussel 10 oktober 2001, *JDF* 2002, 343.

[628] Art. 4 wet 23 maart 1999 betreffende rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.

[629] J. VANDEN BRANDEN, “Belastingplichtige mag naar rechter stappen om controle te beletten” (noot onder Brussel 24 mei 2012), *Fisc.Act.* 2012, afl. 31, 7-8.

[630] Rb. Bergen 2 mei 2002, *TFR* 2003, 23-26, noot L. VANHEESWIJCK.

[631] Rb. Leuven 12 november 2010, *TFR* 2011, 510-513, noot A. MISSAL.

ontzeggen.[632] Deze rechtspraak is gebaseerd op de in artikel 1385*undecies*, § 1 Ger.W. opgenomen verplichting voor de eiser om voorafgaand aan het instellen van de vordering tegen de fiscale administratie inzake een geschil aangaande de toepassing van een belastingwet het door of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroep in te stellen. Het tweede lid van het artikel bepaalt ook dat de vordering wordt ingesteld ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep zo over dit beroep geen uitspraak is gedaan en, op straffe van verval, uiterlijk binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal.[633] Het laatste lid van artikel 1385*decies* Ger.W. voegt daar aan toe dat wanneer een voorafgaand administratief beroep wordt georganiseerd door of krachtens de wet en de administratieve overheid nog geen beslissing heeft genomen, moet een afschrift van het administratief beroep en de melding van ontvangst van dit beroep worden gevoegd bij de ingestelde vordering. Het pretaxatiegeschil wordt afgewezen omdat de belastingplichtige op dat moment nog niet voorafgaandelijk het beroep georganiseerd door of krachtens de wet heeft uitgeoefend. De rechtbank van eerste aanleg te Namen verwoordde het als volgt: *"De vordering ingesteld tegen de belastingadministratie wordt slechts toegestaan indien de verzoeker voorafgaandelijk het beroep georganiseerd door of krachtens de wet heeft uitgeoefend. Deze uitputtingsvereiste veronderstelt dat het beroep op reguliere wijze werd uitgeoefend, i.e. met inachtneming van de vormvoorwaarden en de termijnen. Op het vlak van inkomstenbelastingen wordt het administratief beroep slechts georganiseerd tegen aanslagen voordien gevestigd tegen een belastingplichtige. Een voorafgaande handeling aangetast door een onregelmatigheid blijft een belang in de zin van de artikelen 17 en 18 Ger.W. vanaf de beslissing over het regulier ingesteld administratief bezwaar of ingeval afwezigheid van een beslissing binnen de vereiste termijn."*.[634]

---

[632] Gent 13 januari 2009, *TFR* 2009, afl. 368, 795-797, noot E. VAN DE VELDE; Gent 15 mei 2007, *FJF* 2008, afl. 2008/2; Rb. Gent 5 april 2011, nr. 1119/0188, *Fisc.Act.* 2011, afl. 18, 7-11 (samenvatting), noot J. VANDEN BRANDEN; Rb. Hasselt 1 oktober 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 333-334; Rb. Hasselt 11 juni 2008, nr. 0820/0883, *Fisc.Act.* 2008, afl. 35, 15-16 (samenvatting); Rb. Namen 26 oktober 2005, *RGCF* 2005, afl. 6, 406-408, noot B. BEELDENS; Rb. Brugge 24 juni 2003, *TFR* 2004, afl. 257, 263-265, noot L. VANHEESWIJCK; Rb. Leuven 13 december 2002, *FJF* 2003, afl. 2003/261; Rb. Bergen 13 februari 2001, *Act.fisc.* 2001, afl. 23, 5, noot J.P. MAGREMANNE.

[633] De in het tweede lid bedoelde termijn van zes maanden wordt met drie maanden verlengd wanneer de betwiste aanslag van ambtswege door de administratie is gevestigd (lid 3).

[634] Rb. Namen 26 oktober 2005, *RGCF* 2005, afl. 6, 406-408, noot B. BEELDENS.

268. VAN DE VELDE heeft naar aanleiding van de twijfelende rechtspraak onderzoek verricht naar de mogelijkheid van het instellen van een pretaxatiegeschil voor de belastingplichtige.[635] Volgens haar is de kennisgeving van de beslissing van de administratie tot uitbreiding van de onderzoekstermijn een rechtshandeling die rechtsgevolgen teweegbrengt.[636] Het rechtsgevolg is dat de fiscale administratie bij de belastingplichtige onderzoeksdaden zal uitvoeren, wat verplichtingen voor de belastingplichtige teweegbrengt. Het vereiste belang is bijgevolg aanwezig bij een pretaxatiegeschil: *"Met andere woorden, zodra er sprake is van een 'geschil' betreffende de toepassing van een belastingwet, mag de toegang tot de fiscale rechter niet worden verhinderd, ook al is er nog geen aanslag gevestigd en betreft het dus een pretaxatiegeschil waarvoor geen administratief beroep is georganiseerd."*.[637] De wetgever heeft geen administratief beroep georganiseerd dat moet worden ingesteld tegen pretaxatiegeschillen betreffende de toepassing van de belastingwet. Deze visie wordt gedeeld door meerdere andere auteurs.[638] AFSCHRIFT en IGALSON besluiten hieruit dat de belastingplichtige de keuze krijgt tussen een vordering in rechte op het moment dat de betwiste fiscale rechtshandeling wordt gesteld en het wachten op een latere betwisting naar aanleiding waarvan men de grieven over de eerder gestelde fiscale rechtshandeling kan toevoegen.[639] In het geval dat de belastingplichtige geen pretaxatiegeschil kan instellen, vindt VANHEESWIJCK dat de belastingplichtige zou kunnen weigeren mee te werken aan de volgens hem onwettige onderzoeksdaad door bijvoorbeeld geen antwoord te geven op een vraag om inlichtingen. Als de fiscale administratie de belastingplichtige hiervoor op grond van artikel 445 WIB 92 een administratieve boete oplegt, dan kan deze de boete via een bezwaar en, eventueel, een later beroep op de rechtbank

---

[635] E. VAN DE VELDE, "Pretaxatiegeschillen inzake directe belastingen: een rechtstreekse vordering bij de fiscale rechter?" (noot onder Gent 13 januari 2009), *TFR* 2009, 798-801, nrs. 4-8; E. VAN DE VELDE, "De geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. Een analyse van achtergrond en betekenis", *AFT* 2005, afl. 2, 11-12, nr. 17.

[636] E. VAN DE VELDE, "Pretaxatiegeschillen inzake directe belastingen: een rechtstreekse vordering bij de fiscale rechter?" (noot onder Gent 13 januari 2009), *TFR* 2009, 799, nr. 7.

[637] E. VAN DE VELDE, "Pretaxatiegeschillen inzake directe belastingen: een rechtstreekse vordering bij de fiscale rechter?" (noot onder Gent 13 januari 2009), *TFR* 2009, 800, nr. 7.

[638] J.P. MAGREMANNE, "Recevabilité de l'action introduite devant le tribunal de première instance. Action introduite avant tout enrôlement" (noot onder Rb. Bergen 13 februari 2001), *Act.fisc.* 2001, afl. 23, 6-7.

[639] T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, "La procédure fiscale après les lois de 15 et 23 mars 1999", *JT* 1999, 502, nr. 77.

worden aangevochten omwille van de onwettigheid van de betrokken onderzoeksverrichting.[640]

269. De visie van de rechtsleer werd dus bevestigd door het Grondwettelijk Hof in haar reeds vermelde arresten van 14 februari 2013 en 14 maart 2013.[641] Het hof van beroep te Antwerpen baseerde zich in een recent arrest op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof om tot de conclusie te komen dat het bevoegd is voor het behandelen van een pretaxatiegeschil.[642] Het hof van beroep ving aan door te stellen dat de bezwaarprocedure van artikel 366 WIB 92 e.v. uitsluitend betrekking heeft op 'gevestigde aanslagen'. Het administratief beroep betreft niet de betwisting op zich van verrichtingen van de fiscale administratie in de onderzoeksfase, die aan de vestiging van de aanslag voorafgaat. Het feit dat het WIB 92 niet expliciet voorziet in de mogelijkheid om onmiddellijk over te gaan tot de betwisting van de geldigheid van onderzoeksverrichtingen, betekent niet dat deze mogelijkheid niet bestaat, aangezien het gaat om een betwisting omtrent de toepassing van de belastingwet (art. 569, lid 1, 32°). Dat voor deze betwistingen niet in een georganiseerd administratief beroep is voorzien, houdt in dat dit beroep niet eerst moet worden uitgeput opdat een vordering voor de rechtbank ontvankelijk zou zijn. Doordat pretaxatiegeschillen geen schorsende werking hebben, kunnen de geschillen volgens het hof van beroep ook geen storende werking hebben voor de taak van de fiscale administratie. Volgens het hof heeft de belastingplichtige een reeds verkregen, dadelijk, persoonlijk, rechtstreeks, rechtmatig en beschermenswaardig belang om zich tegen de onderzoeksdaden te verzetten. Het gegeven dat ingevolge de onderzoeksdaden aanslagen kunnen worden gevestigd, volstaat hiertoe. Een belastingplichtige moet slechts de op rechtsgeldige wijze gestelde onderzoeksdaden en de daaraan gekoppelde lasten dulden. Het hof van beroep concludeerde dat het ingestelde pretaxatiegeschil ontvankelijk is.

---

[640] L. VANHEESWIJCK, "Minder pretaxatiegeschillen voor de rechtbank van eerste aanleg?" (noot onder Rb. Brugge 24 juni 2003), *TFR* 2004, 265-266.

[641] GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013; GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013.

[642] Antwerpen 31 mei 2016, *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, 11 (samenvatting), noot C. BUYSSE; C. BUYSSE, "Pretaxatiegeschillen: ontvankelijk" (noot onder Antwerpen 31 mei 2016), *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, 11.

270. Samengevat kan worden gesteld dat een belastingplichtige, gelet op de brede omschrijving in artikel 569, 32° Ger.W. en het feit dat hij een belang heeft omdat de Belgische fiscale administratie op grond van de onderzoeksdaden een aanslag mogelijk kan vestigen, een pretaxatiegeschil kan instellen als de administratie een voorafgaande notificatie doet ten gevolge van artikel 333, lid 3 WIB 92. Het is met andere woorden mogelijk voor de belastingplichtige als hij een notificatie ontvangt van een verstuurd verzoek om inlichtingen naar een andere staat om voor de rechtbank van eerste aanleg de rechtmatigheid van deze notificatie te laten controleren, ongeacht of de fiscale administratie de gewenste informatie effectief ontvangt van de buitenlandse fiscale administratie of dat de ontvangen inlichtingen effectief leiden tot het opleggen of wijzigen van de aanslag. Vorige is ook mogelijk indien de belastingplichtige een notificatie heeft ontvangen van een verstuurd verzoek om financiële inlichtingen naar een buitenlandse administratie (*supra* nr. 115).

Omdat het pretaxatiegeschil geen schorsende werking heeft, zal de Belgische administratie in de praktijk de inlichtingen reeds hebben verkregen en mogelijk gebruikt voor het opleggen van een aanslag, waardoor de belastingplichtige slechts de rechtbank kan verzoeken om de aanslag nietig te verklaren. Als de rechter een onrechtmatigheid met betrekking tot de notificatieplicht vaststelt, bijvoorbeeld omdat het verzoek om inlichtingen aan de buitenlandse fiscale administratie voorafgaat aan de notificatie van de belastingplichtige, moet deze automatisch tot de uitsluiting van de inlichtingen besluiten, gelet op de vermelde op straffe van nietigheid in het derde lid van artikel 333 WIB 92 (*infra* nr. 343). Ik pleit er echter voor dat de wetgever aan het pretaxatiegeschil, minstens in dergelijke situaties, opschortende werking toekent. De ontvangen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie moeten dan in een aparte map met de titel 'ontvangen inlichtingen uit het buitenland' worden geplaatst (*supra* nr. 223). In afwachting van een definitieve uitspraak van de bevoegde rechter over de mogelijk inbreuk op artikel 333, lid 3 WIB 92 of artikel 333/1 WIB 92 kan de Belgische fiscale administratie geen gebruik maken van de inlichtingen. Om te vermijden dat belastingplichtigen 'misbruik' zouden maken van deze nieuwe regeling, moet de wetgever voorzien in korte termijnen voor de rechter om een vonnis te vellen aangaande een mogelijke inbreuk op deze bepalingen. Anders

oordelen, zou leiden tot een obstructie van de strijd tegen belastingontduiking en –ontwijking.

Afdeling 2. Het recht op inzage van de ontvangen inlichtingen

§ 1. De wet openbaarheid bestuur

271. De geheimhoudingsplicht van de Belgische fiscale administratie met betrekking tot de ontvangen inlichtingen van een buitenlandse administratie uit zich in het beroepsgeheim van de ambtenaar van artikel 337 WIB 92 (*supra* nr. 222). De geheimhoudingsplicht kan echter in conflict komen met de vraag van de belastingplichtige om de van een buitenlandse fiscale administratie verkregen inlichtingen te mogen raadplegen in zijn fiscaal dossier.

Deze discussie is gebaseerd op artikel 32 Grondwet: *"Ieder heeft het recht van elk bestuursdocument te raadplegen en er een afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet (…)."*.[643] De invoering van artikel 32 in de Grondwet heeft volgens de wetgever een dubbele doelstelling.[644] Enerzijds verkrijgt men hierdoor, in plaats van een 'onmondige rechtsonderhorige', een hopelijk geïnformeerde en weerbare gesprekspartner. Anderzijds zal de overheid, wetende dat de 'wakkere burger' alle bestuursdocumenten kan inkijken, voorzichtiger en nauwkeuriger te werk gaan.[645] De federale wetgever heeft aan artikel 32 GW gevolg gegeven via de wet van 11 april 1994 die de openbaarheid van het bestuur regelt voor federale administratieve overheden.[646] De wet van 11 april 1994 is integraal toepasselijk op alle federale administratieve overheden. Artikel 1, lid 2 bepaalt dat de inhoud van de term 'administratieve overheid' dezelfde is als bedoeld in artikel 14 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.[647] Dit artikel heeft betrekking op het vernietigingsberoep bij de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, dat openstaat tegen de akten en reglementen van de onderscheiden

---

[643] Artikel 32 GW, origineel artikel 24*ter* Grondwet, wordt ingevoegd bij Grondwetswijziging van 18 juni 1993 (*BS* 29 juni 1993).

[644] Verklarende nota bij het "Voorstel van de Regering tot invoeging van een artikel *24ter* in de Grondwet betreffende de openbaarheid van bestuur. Herziening van de Grondwet", *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 48K0839/001, 5-6.

[645] I. JONGENEELEN, "Openbaarheid van bestuur in de Belgische wetgeving", *Jura Falc.* 1994-95, 573, https://www.law.kuleuven.be/jura/art/31n4/jongeneelen.pdf (laatst geraadpleeg op 18 oktober 2017).

[646] Wet 11 april 1994, betreffende de openbaarheid van bestuur, *BS* 30 juni 1994.

[647] Artikel 14 gecoördineerde wetten op de Raad van State 12 januari 1973, *BS* 21 maart 1973.

administratieve overheden. Samengevat kunnen we stellen dat de wet van 11 april 1994 betrekking heeft op de Belgische fiscale administratie inzake de inkomstenbelastingen.

272. De wet van 11 april 1994 (hierna wet openbaarheid bestuur) voorziet in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om op verzoek een bestuursdocument waarover de fiscale administratie beschikt, ter plaatse in te zien, er uitleg over te krijgen, er een afschrift van te bekomen en zo nodig te laten verbeteren, meer bepaald de zogenaamde 'passieve openbaarheid'.[648] De wet openbaarheid bestuur verstaat onder de term 'bestuursdocument': *"alle informatie, in welke vorm ook, waarover een administratieve overheid beschikt"* (art. 1, lid 2, 2°). De wet voorziet ook in een regeling voor een 'document van persoonlijke aard': *"bestuursdocument dat een beoordeling of waardeoordeel bevat van een met naam genoemd of gemakkelijk identificeerbaar natuurlijk persoon of de beschrijving van een gedrag waarvan het ruchtbaar maken aan die persoon kennelijk nadeel kan berokkenen"* (art. 1, lid 2, 2°). Het volstaat niet dat een bestuursdocument de naam van een persoon vermeldt om het tot een document van persoonlijke aard te maken.[649] Samengevat kan worden gesteld dat het individueel fiscaal dossier van een belastingplichtige een bestuursdocument is waartoe deze toegang kan hebben.[650] Daarnaast maken de meeste aanvragen tot inzage van individuele fiscale dossiers deel uit van de categorie van de aanvragen tot inzage van documenten van persoonlijke aard.[651]

273. Inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument gebeurt op aanvraag.[652] De aanvraag vermeldt in duidelijke bewoordingen de

---

[648] Art. 4 en 7 Wet 11 april 1994, betreffende de openbaarheid van bestuur, *BS* 30 juni 1994; B. PEETERS, "De preventieve rechtsbescherming tegen het fiscaal bestuur", *AFT* 1998, 195.

[649] Ci.RH.835/502.739, 8 januari 1998.

[650] Ci.RH.835/502.739, 8 januari 1998, nr. 3.6.1.

[651] B. PEETERS, "De preventieve rechtsbescherming tegen het fiscaal bestuur", *AFT* 1998, 202. *Contra*: C. BARBIER, "Openbaarheid van het fiscaal bestuur?", *TFR* 1999, 174-175.

[652] Voor de volledigheid wijzen we nog op het recht voor de belastingplichtige om op grond van artikel 10 wet 8 december 1992, tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens (*BS* 18 maart 1993) verstrekking te ontvangen in begrijpelijke vorm van de gegevens zelf die worden verwerkt, alsmede alle beschikbare informatie over de oorsprong van die gegevens. Het gaat hier bijgevolg om een kennisgeving van de verwerkte persoonsgegevens, zonder dat de wet hierbij voorschrijft dat deze kennisgeving moet gebeuren door inzage te verlenen in de documenten waarin deze persoonsgegevens zijn verwerkt (S. DE RAEDT, "De privacy-wet van 3 augustus 2012 en de verwarring omtrent het begrip 'inzagerecht'", *TFR* 2012, 912.). Beide mogelijkheden kennen met andere woorden een andere concrete invulling. Artikel 3, § 7 van deze wet

betrokken aangelegenheid en, waar mogelijk, de betrokken documenten (art. 5). Een aanvraag die in te vage bewoordingen is opgesteld, of die kennelijk onredelijk is, kan worden geweigerd (art. 6). Voor de aanvragen die betrekking hebben op bestuursdocumenten van persoonlijke aard is daarnaast vereist dat de verzoeker van een belang doet blijken (art. 4, lid 2). Volgens de circulaire heeft de belastingplichtige belang wanneer het geheimhouden van de stukken hem materiële of immateriële schade toebrengt.[653] De toenmalige minister van Financiën heeft in een antwoord op een parlementaire vraag van senator HATRY gesteld dat het vereiste belang van de belastingplichtige slechts aanwezig is van zodra de fiscale administratie bepaalde inlichtingen gebruikt om een aanvullende aanslag te vestigen.[654] Het inzagerecht van de belastingplichtige kan bijgevolg volgens de minister ten vroegste gelden vanaf het ogenblik dat de administratie een bericht van wijziging of een bericht van aanslag van ambtswege heeft verzonden. In het geval de fiscale administratie de informatie slechts gebruikt om een onderzoek te doen of om een vraag om inlichtingen te versturen naar de belastingplichtige, heeft deze laatste volgens de minister nog niet het vereiste belang om inzage van zijn dossier te rechtvaardigen.[655] De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, heeft reeds aanvaard dat een vennootschap die inzage wordt geweigerd voor de bezwaarfase wordt belet om met kennis van zaken haar fiscale situatie te evalueren en op grond daarvan te besluiten of het zinvol is een bezwaarschrift in te dienen en, aldus schade ondervindt van de weigering tot inzage.[656] Het nadeel van de vennootschap is geen financieel nadeel, maar een nadeel dat in wezen neerkomt op een miskenning van het grondwettelijk recht op raadpleging van bestuursdocumenten. Dit moest volgens

---

bepaalt verder (na eerdere vernietiging door het Grondwettelijk Hof: Gwh 27 maart 2014, nr. 51/2014) dat artikel 10 niet van toepassing is gedurende de periode tijdens dewelke de belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een fiscale controle, voor zover de toepassing ervan nadeling zou zijn voor de controle, voor het onderzoek of voor de voorbereidende werkzaamheden en alleen voor de duur daarvan. Deze periode mag echter niet meer bedragen dan één jaar vanaf de aanvraag die is ingediend bij toepassing van artikel 10.

[653] Ci.RH.835/502.739, 8 januari 1998, nr. 3.6.3.

[654] *Vr. en Antw.* Senaat, Vr. nr. 333, 10 oktober 1997 (P. HATRY).

[655] Dit standpunt van de minister van Financiën heeft veel kritiek gekregen in de rechtsleer:T. AFSCHRIFT en M. DAUBE, "L'accès aux documents de l'administration fiscale fédérale", *RGCF* 2008, 284; W. DEFOOR, "Consultation du dossier fiscal: minister et Conseil d'Etat pas du même avis", *Act.fisc.* 1998, afl. 30, 7; X, "Inzage fiscaal dossier enkel na bericht van wijziging", *Fiscoloog* 1998, afl. 666, 3.

[656] RvSt. 9 februari 1988, nr. 71.688, *Fisc.Koer* 1998, afl. 350; H. SYMOENS, "De rechtspraak van de Raad van State waarbij het recht op toegang tot bestuursdocumenten wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 557.

de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, dan ook worden beschouwd als een ernstig nadeel.
PEETERS is van mening dat de eis dat er een belang moet zijn om documenten van persoonlijke aard in te zien, louter is bedoeld om de persoon die het voorwerp is van dat document, te beschermen. Bijgevolg is het betwistbaar om de inzage te weigeren, wegens gebrek aan belang, aan de persoon die het voorwerp is van het bestuursdocument.[657] Volgens BARBIER moet de belastingplichtige voor de inzage van zijn fiscaal dossier geen enkel belang doen gelden, aangezien hij over een onvoorwaardelijk inzagerecht beschikt.[658]

274. De beperkingen op de openbaarheid van fiscale bestuursdocumenten zijn opgenomen in artikel 6 van de wet openbaarheid bestuur. Een eerste reeks van beperkingen in de eerste paragraaf van het artikel vereist een afweging door de fiscale administratie tussen het belang van de openbaarheid en de bescherming van een van de opgesomde belangen. De belangrijkste weigeringsgrond *in casu* is wellicht het "*federaal economisch of financieel belang (…)"* (Art. 6, § 1, 6°). De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, heeft echter bepaald dat deze uitzonderingsgrond restrictief moet worden geïnterpreteerd en zeker niet betrekking heeft op elke activiteit die een weerslag kan hebben op de financiën van de staat.[659] De BBI weigerde in deze zaak de mededeling onder de vorm van een afschrift mede op grond van de overweging: *"Het belang van verzoeker in dat geval immers als onwettig beschouwd moet worden, aangezien de doelstelling er kennelijk in zou bestaan de belasting te ontwijken door alleen de gegevens die reeds in het bezit van de administratie zijn te 'onthullen.'"*.[660] De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, verwierp de overweging van de fiscale administratie waarin deze uitzonderingsgrond wordt ingeroepen. De Raad merkte hierbij op dat de administratie zich in hoofdzaak ertoe had beperkt in het algemeen te stellen dat een te uitgebreide openbaarmaking haar doel om de fiscale fraude te bestrijden zou kunnen schaden, zonder te duiden in welk

---

[657] B. PEETERS, "De preventieve rechtsbescherming tegen het fiscaal bestuur", *AFT* 1998, 203-204.
[658] C. BARBIER, "Openbaarheid van het fiscaal bestuur?", *TFR* 1999, 174, voetnoot 18.
[659] RvSt. 18 juni 1997, nr. 66.860, 12-13, *Fisc.Koer.* 1997, 478-483, noot W. DEFOOR; A. BAILLEUX en C. GOOSSENS, "Raad van State erkent recht op kennisname fiscaal dossier", *Fiscoloog* 1997, afl. 632, 6.
[660] RvSt. 18 juni 1997, nr. 66.860, 5.

opzicht dat doel in het gedrang werd gebracht door de verzoeker de gewenste documenten te bezorgen.[661]

Een tweede reeks van uitzonderingen in de tweede paragraaf van het artikel is wel absoluut, waardoor de fiscale administratie geen belangenafweging dient te maken. In deze reeks van uitzonderingen zijn drie belangen opgenomen. Voor onderhavige onderzoek is voornamelijk het tweede belang, meer bepaald een bij wet ingestelde verplichting tot geheimhouding, interessant.[662] De Belgische administratie inzake inkomstenbelastingen moet zich houden aan het nationaal beroepsgeheim in artikel 337 WIB 92. In het reeds besproken arrest van 18 juni 1997 argumenteerden de verzoekers aangaande het beroepsgeheim in artikel 337 WIB 92 dat *"de beperking genoemd in artikel 6, § 2, 2°, alleen begrepen mag worden binnen de perken van een wettelijke geheimhoudingsplicht en het beroepsgeheim in fiscale zaken (artikelen 244, eerste lid, WIB 91 en 337, eerste lid, WIB 92) niet geschonden wordt door het toezenden van documenten betreffende derden van wie de naam of andere gegevens die het mogelijk maken om hen te identificeren weggelaten of geschrapt zijn"*.[663] De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, besloot dat het beroepsgeheim hier geen volledige weigering tot zending van de gevraagde documenten rechtvaardigde.[664] Beide reeksen moeten, gelet op het algemeen principe van openbaarheid zoals verwoord in artikel 32 GW, limitatief en restrictief worden geïnterpreteerd.[665]

§ 2. De beroepsprocedure

275. Wanneer de belastingplichtige geen inzage verkrijgt in zijn fiscaal dossier kan hij, samen met een verzoek tot heroverweging gericht aan de fiscale administratie, aan de 'Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten' (hierna Commissie bestuursdocumenten) een advies vragen (art. 8). De vraag om advies is niet ontvankelijk wanneer de verzoeker niet tegelijkertijd voormeld verzoek tot heroverweging heeft gericht aan de betrokken administratieve overheid. De adviezen zijn echter niet bindend. De

---

[661] RvSt. 18 juni 1997, nr. 66.860, 13.

[662] Het belang van de persoonlijke levenssfeer is voornamelijk van belang voor inzage in het fiscaal dossier van derden, terwijl het geheim van de beraadslagingen van de federale regering hier geen rol speelt.

[663] RvSt. 18 juni 1997, nr. 66.860, 6-7.

[664] RvSt. 18 juni 1997, nr. 66.860, 11.

[665] RvSt. 9 februari 1998, nr. 71.688, overweging 3.1.3.1., *Fisc.Koer.* 1998, 350-355, noot W. DEFOOR.

fiscale administratie moet binnen vijftien dagen na ontvangst van het advies (…), de beslissing tot inwilliging of afwijzing van het verzoek tot heroverweging ter kennis van de verzoeker en van de Commissie bestuursdocumenten brengen. Tegen deze beslissing kan de belastingplichtige uiteindelijk beroep instellen in overeenstemming met de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

276. Om de verhouding tussen de openbaarheid van bestuur - zoals vermeld in artikel 32 GW en de wet openbaarheid bestuur - en het ontvangen van inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie te kunnen bespreken, zijn alle adviezen van de Commissie bestuursdocumenten en de rechtspraak van de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, met betrekking tot deze problematiek geanalyseerd geweest. Inleidend kan worden vastgesteld dat, niettegenstaande één zaak aangaande een enorme hoeveelheid aan verkregen inlichtingen uit Frankrijk betreffende Belgische belastingplichtigen, over het algemeen het aantal zaken beperkt is.
In een advies van 31 mei 2010 sprak de Commissie zich uit over de situatie van een Belgische BVBA.[666] De BVBA had op grond van de wet openbaarheid bestuur inzage verkregen in een aantal documenten die de fiscale administratie heeft verkregen van de Spaanse fiscale administratie ten gevolge van de fiscale gegevensuitwisseling. De gegevens van de correspondent bij de Spaanse fiscale administratie waren geschrapt en in bepaalde stukken van het administratief dossier werd geen inzage verleend, meer bepaald een e-mail die uitgaat van de Belgische fiscale administratie waarbij vragen werden gesteld aan de Spaanse administratie. De Commissie beoordeelde eerst de ontvankelijkheid van de adviesaanvraag. Volgens de Commissie moet een BVBA, voor zover zij toegang vraagt tot documenten die op haar betrekking hebben, geen belang aantonen. Enkel documenten die op natuurlijke personen betrekking hebben, kunnen documenten van persoonlijke aard zijn.[667] De Commissie herhaalde vervolgens dat de fiscale administratie louter de openbaarmaking kan weigeren als zij één

[666] COMMISSIE VOOR DE TOEGANG TOT EN HET HERGEBRUIK VAN BESTUURSDOCUMNTEN. AFDELING OPENBAARHEID VAN BESTUUR, *Advies 2010-34 over de weigering om toegang te verlenen tot het volledige fiscaal dossier,* nr. CTB/2010/28, 31 mei 2010.
[667] Het is dit onderscheid tussen een rechtspersoon die de inzage van zijn fiscaal dossier kan aanvragen zonder van enig belang te moeten doen blijken en, een natuurlijk persoon die wel enig belang moet laten blijken, dat BARBIER ertoe heeft aangezet om te besluiten, op grond van een mogelijke schending anders van het gelijkheidsbeginsel in de artikelen 10 en 11 GW, dat natuurlijke personen over een onvoorwaardelijk recht beschikken om hun fiscaal dossier te raadplegen, zonder hierbij van enig belang blijk te moeten geven. C. BARBIER, "Openbaarheid van het fiscaal bestuur?", *TFR* 1999, 174, nrs. 13-14.

of meerdere weigeringsgronden in artikel 6 van de wet openbaarheid bestuur kan inroepen. De fiscale administratie moet hierbij steeds in concreto en op pertinente wijze het inroepen van deze weigeringsgronden motiveren. Zo kan de fiscale administratie niet zomaar de bescherming van de persoonlijke levenssfeer inroepen om de openbaarmaking van de inlichtingen te weigeren. De administratie kan de openbaarmaking enkel weigeren als deze openbaarmaking 'echt' een inbreuk vormt op de persoonlijke levenssfeer, wat een element van schade vereist.[668] Evenmin kan de Belgische fiscale administratie zomaar het fiscaal belang, dat wordt geacht deel uit te maken van het federaal economisch of financieel belang, inroepen. Het fiscaal belang kan maar worden ingeroepen om de openbaarmaking te weigeren na een afweging in concreto met het belang dat is gediend met de openbaarmaking. Voor zover de fiscale administratie geen weigeringsgronden kan inroepen, is deze ertoe gehouden de gevraagde bestuursdocumenten openbaar te maken. Tot slot moet het schrappen van informatie in een bestuursdocument ook worden gemotiveerd aangezien artikel 32 GW en de wet openbaarheid bestuur in de regel uitgaan van de openbaarheid van alle bestuursdocumenten.

In een ander advies moest de Commissie bestuursdocumenten zich uitspreken over de mogelijkheid tot inzage in alle stukken die betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure, zoals voorzien in de dubbelbelastingverdragen en het OESO-modelverdrag.[669] Hoewel dit advies in beginsel geen betrekking had op de gegevensuitwisseling, zijn enkele overwegingen van de Commissie hier toch van belang. De fiscale administratie verwees naar artikel 6, § 1, 3° van de wet van 11 april 1994 op grond waarvan deze de openbaarheid moet weigeren wanneer zij vaststelt dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van de federale internationale betrekkingen van België. Evenwel, volgens de Commissie zijn de federale internationale betrekking van België maar beschermd voor zover de openbaarmaking schade zou toebrengen aan dit belang. Bovendien moet een belangenafweging plaatsvinden waaruit blijkt dat het algemeen belang zwaarder weegt dan het beschermde belang. Volgens de Commissie toonde de fiscale administratie hier niet aan dat dit belang door de

---

[668] Zie ook K.L.H. VAN MENS, "Openbaarheid van fiscaal bestuur: een pleidooi voor openheid", *WFR* 2002, afl. 1401.

[669] COMMISSIE VOOR DE TOEGANG TOT EN HET HERGEBRUIK VAN BESTUURSDOCUMNTEN. AFDELING OPENBAARHEID VAN BESTUUR, *Advies 2014-38 met betrekking tot documenten in verband met een overlegprocedure,* nr. CTB/2014/28, 5 mei 2014.

openbaarmaking schade zou lijden. Het inroepen van deze weigeringsgrond is in de gegevensuitwisseling op verzoek voornamelijk van belang als België de aangezochte staat is en uit respect voor de internationale betrekkingen het ontvangen verzoek om inlichtingen niet wil bekendmaken. Interessant is dat de Commissie zich in deze discussie ook kort uitspreekt over het belang van de algemene geheimhoudingsplicht in artikel 26 OESO-modelverdrag. Uit artikel 26 OESO-modelverdrag en artikel 26, § 1 van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Denemarken blijkt helemaal niet dat de geheimhouding als absoluut moet worden beschouwd, aangezien buiten de bevoegde autoriteiten ook de belastingplichtige of zijn gevolmachtigde mededeling van deze informatie kan krijgen. De Commissie besloot met anderen woorden terecht dat de fiscale administratie zich niet achter de geheimhoudingsplicht in de rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek kan verstoppen om te weigeren inzage te verlenen aan de belastingplichtige. In randnummer 12 van de commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag erkent de OESO zelfs expliciet dat de geheimhoudingsplicht in het artikel niet verhindert dat de verzoekende fiscale administratie de verkregen inlichtingen mededeelt aan de belastingplichtige. De commentaar vervolgt dat de verkregen inlichtingen mogen worden medegedeeld aan instanties die moeten beoordelen of deze inlichtingen wel aan de belastingplichtige moeten worden toevertrouwd. De OESO voorziet aldus niet in een absoluut recht voor de belastingplichtige om de uit een andere staat verkregen inlichtingen te mogen inzien. Het is echter duidelijk dat de Belgische fiscale administratie de geheimhoudingsplicht in artikel 26 OESO-modelverdrag niet als beginsel kan inroepen om de inlichtingen niet aan de belastingplichtige bekend te maken en dat het de taak is van de nationale toezichthoudende instanties om te beoordelen of de inzage moet worden verleend op grond van de interne wetgeving, meer bepaald de wet openbaarheid bestuur.

In een ander advies moest de Commissie bestuursdocumenten zich uitspreken over de toegang tot informatie en stukken bekomen van de Nederlandse fiscale administratie in een administratief controledossier bij de BBI.[670] De Commissie herhaalde dat slechts de uitzonderingsgronden die bij wet zijn opgelegd, kunnen worden ingeroepen en dat ze beperkend moeten worden geïnterpreteerd. Het

[670] COMMISSIE VOOR DE TOEGANG TOT EN HET HERGEBRUIK VAN BESTUURSDOCUMNTEN. AFDELING OPENBAARHEID VAN BESTUUR, *Advies 2016-04 met betrekking tot de impliciete weigering om toegang te geven tot het fiscale dossier,* nr. CTB/2016/01, 11 januari 2016.

beroepsgeheim in artikel 337 WIB 92 kon volgens de Commissie terecht niet worden ingeroepen door de fiscale administratie wanneer de inlichtingen *in casu* betrekking hebben op de aanvrager zelf of deze rechtstreeks van belang zijn voor zijn belastingtoestand. Daarnaast kon de weigeringsgrond van het fiscaal belang in artikel 6, § 1, 6° wet openbaarheid bestuur niet worden gebruikt om de belastingplichtige toegang tot alle bestuursdocumenten of tot alle informatie in deze documenten opgenomen te weigeren. De toegang kan enkel worden geweigerd tot informatie die onder een of meer uitzonderingsgronden valt, alle andere inlichtingen moeten openbaar worden gemaakt.

277. Uit de analyse van de beschikbare documenten blijkt dat de Commissie bestuursdocumenten en later de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, overspoeld werd met aanvragen van belastingplichtigen om toegang tot hun fiscaal dossier te verkrijgen en in het bijzonder toegang tot de inlichtingen die zijn verkregen van de Franse fiscale administratie. In al deze zaken heeft de BBI aan de belastingplichtigen een kennisgeving verstuurd waarbij, bij toepassing van artikel 333, lid 3 WIB 92, de onderzoekstermijn werd verlengd. In deze kennisgeving vermeldde de BBI dat op basis van de inlichtingen die zij had verkregen van de Franse fiscale administratie een vermoeden bestond dat de belastingplichtigen inkomsten van buitenlandse oorsprong hadden ontvangen die zij niet hadden aangegeven. Uit de kennisgeving van de BBI kan worden afgeleid dat de Franse fiscale administratie op grond van de bijstandsrichtlijn spontaan de informatie had overgedragen en dat hieruit bleek dat de belastingplichtigen over Zwitserse bankrekeningen beschikten. Na de kennisgeving verstuurde de BBI een vraag om inlichtingen aan de belastingplichtigen met betrekking tot de bewuste aanslagjaren waarin de beweerde inkomsten niet werden aangegeven. De advocaten van de belastingplichtigen vroegen een inzage van het volledig fiscaal dossier om de vraag om inlichtingen te kunnen beantwoorden. Het verzoek om inzage werd echter gedeeltelijk afgewezen op grond van een combinatie van artikel 6, § 2, 2° wet openbaarheid bestuur en van artikel 28*quinquies* Sv. om de inzage in de documenten verkregen van de Franse fiscale administratie te weigeren. De BBI baseerde de afwijziging op het gegeven dat het openbaar ministerie van Brussel en Antwerpen de gegevens hadden opgevraagd in het raam van een strafrechtelijk opsporingsonderzoek. Artikel

28*quinquies*, § 1 Sv. bepaalt: *"Behoudens de wettelijke uitzonderingen is het opsporingsonderzoek geheim. Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht. Hij die het geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek."*.

278. De belastingplichtigen vroegen gelijktijdig met het verzoek tot heroverweging bij de BBI aan de Commissie bestuursdocumenten om een advies te verstrekken. Ik neem het advies - 2011-293 - van 11 juli 2011 als voorbeeld, aangezien alle adviezen identiek zijn.[671] De Commissie was van mening dat artikel 28*quinquies*, § 1 Sv. niet van toepassing is op de ambtenaren van de BBI, aangezien zij op grond van artikel 463, lid 1 WIB 92 slechts als getuige mogen worden gehoord. Het is fiscale ambtenaren verboden om actief aan het opsporingsonderzoek of het gerechtelijk onderzoek mee te werken en zij mogen niet als deskundige optreden of aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoren deelnemen.[672] Het gegeven dat de inlichtingen waartoe toegang wordt gevraagd ook het voorwerp uitmaken van een opsporingsonderzoek, verhindert niet dat het om een bestuursdocument in de zin van de wet openbaarheid bestuur blijft gaan. Het opsporingsonderzoek staat los van het fiscaal onderzoek. Vervolgens ging de Commissie zelf onderzoeken of eventueel enige andere weigeringsgronden de openbaarmaking van de inlichtingen geheel of ten dele zouden verhinderen. In de eerste plaats wees ze op artikel 6, § 1, 5° van de wet op grond waarvan de fiscale administratie de vraag om inzage kan afwijzen, als ze heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van de opsporing van strafbare feiten. Of dit het geval was, moest de BBI wel in concreto aantonen nadat ze een belangenafweging heeft gemaakt tussen het belang dat met de openbaarmaking is gediend en het beschermde belang. Daarnaast zou het fiscaal belang, in artikel 6, § 1, 6° van de wet, een rol kunnen spelen. Als de openbaarmaking schade toebrengt aan dit belang en het belang van de openbaarmaking niet zwaarder doorweegt, kan de BBI mits

---

[671] COMMISSIE VOOR DE TOEGANG TOT EN HET HERGEBRUIK VAN BESTUURSDOCUMNTEN. AFDELING OPENBAARHEID VAN BESTUUR, *Advies 2011-293 over de weigering om toegang te verlenen tot het volledige fiscaal dossier,* nr. CTB/2011/294, 11 juni 2011 (zie ook nog onder andere volgende adviezen: 2011-302, 2011-306, 2011-307, 2011-310, 2011-311, 2011-312).

[672] Cass. 17 december 2008, AR P.2008.0878.F.

een concrete en pertinente motivering de openbaarmaking van de inlichtingen weigeren.
De BBI bleef van mening dat geen inzage en afschrift kon worden toegestaan van de inlichtingen die zijn verkregen van de Franse fiscale administratie. Door het overmaken van de gegevens waarover de BBI beschikte aan het Brussels en Antwerps parket had de BBI naar eigen zeggen beroepshalve medewerking verleend aan het opsporingsonderzoek, waardoor geen inzage en afschrift van de inlichtingen verkregen van de Franse administratie kon worden toegestaan op grond van het geheim in het strafrechtelijk onderzoek.

279. De belastingplichtigen trokken ten gevolge van dit besluit van de BBI massaal naar de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak. Ik neem het arrest – 215.514 – van de Raad van State op 3 oktober 2011 als voorbeeld, aangezien opnieuw alle arresten identiek zijn.[673] De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, bevestigde eerst zijn rechtspraak dat elke uitzondering op het inzagerecht beperkend moet worden uitgelegd. Artikel 6, § 2 kan geen grondslag vormen om aan de belastingplichtige systematisch de inzage van zijn fiscaal dossier te weigeren. Het beroep op die bepaling moet concreet worden verantwoord door de fiscale administratie met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak.[674]
Volgens de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, nemen ambtenaren geen deel aan het opsporingsonderzoek noch door het indienen bij de procureurs des Konings van een aangifte van een misdrijf, noch wanneer zij antwoorden op een vraag van de procureur des Konings en hem gegevens uit hun dossier overmaken. Zij hebben in wezen geen andere hoedanigheid dan die van getuige en vallen dan ook niet onder de geheimhoudingsplicht van artikel 28*quinquies*, § 1 Sv.[675]
Het gegeven dat de medegedeelde documenten aan het openbaar ministerie in een strafdossier zijn opgenomen, verhindert niet dat zij het karakter behouden

[673] RvSt. 3 oktober 2011, nr. 215.514 (zie ook nog onder andere volgende arresten: 215.120, 215.251, 215.506, 215.509, 215.512, 215.513, 215.514, 215.774, 215.775, 215.776, 215.779, 215.940, 215.941, 215.942, 215.948).
[674] RvSt. 3 oktober 2011, nr. 215.514, 13, overweging 8.
[675] RvSt. 3 oktober 2011, nr. 215.514, 15, overwegingen 12-13.

van 'bestuursdocumenten' in de zin van artikel 4 wet openbaarheid bestuur.[676] De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, besloot daarom dat de fiscale administratie zich niet op artikel 6, § 2, 2° wet openbaarheid bestuur en artikel 28*quinquies*, § 1 Sv. kon beroepen om aan de belastingplichtigen de inzage te weigeren van de stukken die zij van de Franse administratie heeft ontvangen.
De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, onderzocht vervolgens of de belastingplichtige hier een moeilijk te herstellen nadeel heeft geleden. De onmogelijkheid voor de belastingplichtige om inzage te verkrijgen van de inlichtingen die door de BBI konden worden gebruikt om alsnog zijn fiscale situatie opnieuw te bepalen, had volgens de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, tot gevolg dat de belastingplichtige niet bij machte was om zijn standpunt daartegenover te bepalen terwijl de fiscale administratie aan het uitblijven van de gevraagde inlichtingen binnen zeer afzienbare tijd negatieve gevolgen kon verbinden.[677] De belastingplichtige werd in een positie geplaatst waarin het hem onmogelijk was gemaakt om met kennis van zaken de fiscale administratie te woord te staan met betrekking tot inlichtingen die aanleiding konden geven tot voor hem nadelige beslissingen. Dit vormde voor de belastingplichtige een nadeel dat, ook omdat het in essentie de miskenning van de finaliteit van het grondwettelijk beschermd recht op toegang tot bestuursdocumenten betreft, ernstig is en een schorsing rechtvaardigde. Het feit dat de fiscale administratie nog geen beslissing had genomen in verband met eventuele bijkomende aanslagen of fiscale boeten doet daaraan geen afbreuk. De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, beveelde daarom de schorsing van de tenuitvoerlegging van de beslissing van de BBI, in de mate dat daarbij de vraag van de belastingplichtige tot inzage van zijn fiscaal dossier, meer bepaald de inlichtingen verkregen van de Franse fiscale administratie, werd verworpen.

280. De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, en de Commissie bestuursdocumenten hechten veel belang aan het Grondwettelijk erkend recht op openbaarheid van in de regel alle bestuursdocumenten voor de belastingplichtige. Hieruit volgt dat de mogelijke weigeringsgronden van het recht op openbaarheid restrictief moeten worden ingevuld en dat deze steeds *in*

---

[676] RvSt. 3 oktober 2011, nr. 215.514, 15-16, overweging 15.
[677] RvSt. 3 oktober 2011, nr. 215.514, 18, overweging 20.

concreto door de fiscale administratie moeten worden verantwoord. Het advies van de Commissie bestuursdocumenten is evenwel niet bindend voor de fiscale administratie.[678] Daarnaast kan de Raad van State slechts de motivering van de weigering van het recht op inzage door de fiscale administratie beoordelen, maar niet de bewuste stukken bij de Belgische fiscale administratie opvragen om de opportuniteit ervan te beoordelen. De vraag rijst of deze beroepsprocedure in bepaalde gevallen wel in overeenstemming is met het recht van verdediging van de belastingplichtige (*infra* nrs. 286-290).

§ 3. Artikel 6 EVRM en het algemeen recht van verdediging

281. Artikel 6 EVRM is in beginsel niet van toepassing op fiscale geschillen, tenzij deze geschillen een strafrechtelijk karakter hebben.[679] Het oordeel van het EHRM dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op 'zuivere' fiscale geschillen heeft tot veel kritiek geleid in de rechtsleer.[680] Fiscale geschillen zijn volgens het

---

[678] Uit een analyse van de adviezen van de Commissie bestuursdocumenten en de rechtspraak van de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, blijkt echter wel dat de fiscale administratie in de praktijk veel belang hecht aan het advies de Commissie. Zo wordt na een positief advies aan de belastingplichtige vaak alsnog inzage verleend aan deze laatste, waardoor de zaak niet tot voor de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, komt. Zelfs na een besluit van de Commissie, op 9 december 1997, dat de fiscale administratie terecht niet de van de Zweedse fiscale administratie verkregen inlichtingen bekend heeft gemaakt aan de belastingplichtige, aangezien deze stukken inlichtingen bevatten die betrekking hebben op derden, verleent de fiscale administratie alsnog inzage en afschrift van diverse stukken, waardoor het beroep onontvankelijk wordt verklaard door de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak. RvSt. 21 april 2008, nr. 182.183, overweging 1.5. en 2.

[679] Dit principe volgt uit vaste rechtspraak van het EHRM 16 juli 2015, *Van Weerelt t. Nederland*; EHRM 25 november 2014, *Pakozdi t. Hongarije*; EHRM 11 september 2012, *Optim t. België*; EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*; EHRM 16 juni 2009, *Ruotsalainen t. Finland*; EHRM 23 november 2006, *Jussilia t. Finland*; EHRM 23 februari 2006, *Stere t. Roemenië*; EHRM 4 maart 2004, *Silvesters horeca service t. België*; EHRM 9 oktober 2003, *Ezeh t. VK*; EHRM 3 juni 2003, *Morel t. Frankrijk*; EHRM 23 juli 2002, *Janosevic t. Zweden*; EHRM 7 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*; EHRM 3 mei 2001, *JB t. Zwitserland*; EHRM 7 november 2000, *Maury t. Frankrijk*; EHRM 7 maart 2000, *M.-T.P. t. Frankrijk*; EHRM 30 maart 1999, *Passet t. Frankrijk*; EHRM 2 september 1998, *Lauko t. Slovakije*; EHRM 27 maart 1998, *J.J. t. Nederland*; EHRM 24 september 1997, *Garyfallou t. Griekenland*; EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*; EHRM 25 augustus 1987, *Lutz t. Duitsland*; EHRM 21 februari 1984, *Oztürk t. Duitsland*; EHRM 8 juni 1976, *Engel t. Nederland*.

[680] Zie onder andere volgende bijdragen en de daarin opgenomen verwijzingen: N. APPERMONT en C. VANDERKERKEN, "De rechtspraak van het EHRM waarin het recht op een eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 376-383; M. MAUS, "Basisbeginselen inzake de toepassing van het recht op eerlijk proces in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 367; V. SEPULCHRE, "Les droits de l'homme et les droit fondamentaux dans le droit fiscale belge: les évolutions des dernières années", *RGCF* 2009, 524-584; P. DE VOS en T. JANSEN, *Handboek Europees en Internationaal belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 689; M. GREGGI, "The protection of Human rights and the right to a fair tax trial in the light of the Jussilia Case", *Intertax* 2007, afl. 11, 610-615; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 271-274; T. BENDER en S.C.W. DOUMA, "Ferrazzini en de fiscale mensenrechten: nog steeds geen fair trial in belastingzaken", *WFR* 2003, afl. 903; P. BAKER, "The decision in *Ferrazini*: time to reconsider the application of the European Convention on Human Rights to tax matters", *Intertax* 2001, afl. 11, 360-361; P. BAKER, "Should article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?", *Intertax* 2001, afl. 6-7, 205-211; P. BAKER, "Taxation and the

EHRM, in de zaak *Ferrazzini*,[681] namelijk publiekrechtelijk van aard, waardoor ze geen betrekking hebben op de 'burgerlijke rechten en verplichtingen' in de zin van artikel 6.1. EVRM.[682] Het gegeven dat fiscale geschillen gevolgen hebben voor het patrimonium van de belastingplichtige verandert hier niets aan volgens het EHRM.[683] Een 'zuiver' fiscaal geschil betreft een geschil over een belasting waaraan geen strafrechtelijke factor is verbonden die artikel 6 EVRM op het fiscaal geschil toepasselijk kan maken in strafrechtelijke zin. Slechts in het geval dat de aanslag een strafrechtelijke component heeft door een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter kan het EHRM een fiscaal geschil toetsen aan de inhoud van artikel 6 EVRM.[684] Het EHRM interpreteert de term 'strafvervolging' op autonome wijze, in de regel via de criteria die het zelf heeft uitgewerkt in het arrest *Engel*:[685] (1) de interne kwalificatie van de inbreuk, (2) de aard van de overtreding en, (3) de aard en ernst van de sanctie. Het EHRM heeft met andere woorden een volgorde opgemaakt om te bepalen of er sprake is van een strafzaak.[686] Eerst en vooral moet worden nagegaan of de norm intern een strafrechtelijk karakter bezit. Wanneer een norm internrechtelijk behoort tot het strafrecht zijn de twee overige criteria uiteraard niet langer van belang.[687] In het arrest *Oztürk* keek het EHRM zelfs naar de kwalificatie van de overtredingen in andere lidstaten om te concluderen dat een administratieve inbreuk deel

---

European Convention of Human rights", *European taxation* 2000, 300-306; E. WILLEMART, "Les amendes fiscales et les droits du contribuable", *JT* 1999, 757; M. MAUS, "Kanttekeningen rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM", *TFR* 1999, 335-338; F. DERUYCK, "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 E.V.R.M." in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys&Breesch, 1996, 25-35; B. COOPMAN, "E.V.R.M. en BUPO-verdrag: charters van de belastingplichtige?", *TFR* 1995, 273-279; P. VAN ORSHOVEN, "Fiscale administratieve sancties en het recht op behoorlijke rechtsbedeling na het arrest-Öztürk van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens", *TFR* 1984, 82-89.

[681] EHRM 7 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*.

[682] De term "burgerlijke rechten en verplichtingen" in artikel 6 EVRM is volgens het EHRM een autonoom begrip, waardoor de nationale kwalificatie van het geschil geen rol speelt bij de beoordeling of artikel 6 EVRM is geschonden. EHRM 28 juni 1978, *König t. Duitsland*; EHRM 16 juli 1971, *Ringeisen t. Oostenrijk*.

[683] In enkele zaken aanvaardt het EHRM toch het bestaan van een burgerrechtelijke aanknopingsfactor in een fiscaal geschil. Zo is artikel 6.1. EVRM van toepassing op een fiscaal geschil als er sprake is van huizoekingen en inbeslagnames (EHRM 24 oktober 2008, *André t. Frankrijk*; EHRM 21 februari 2008, *Ravon t. Frankrijk*). In dat geval is er namelijk mogelijks een ongerechtvaardigde inmenging op het recht op eerbiediging van privéleven, wat een burgerlijk recht vorm, volgens het EHRM, in de zin van artikel 6, § 1 EVRM.

[684] EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*.

[685] EHRM 8 juni 1976, *Engel t. Nederland*. Deze criteria zijn in de rechtspraak van het EHRM in de loop der tijd verder verfijnd en afgebakend geweest. Zie o.a. EHRM 9 oktober 2003, *Ezeh t. VK*; EHRM 23 juli 2002, *Janosevic t. Zweden*.

[686] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 846-847, nr. 1697.

[687] K. RIMANQUE en B. DE SMET, *Het recht op behoorlijke rechtsbedeling*, Antwerpen, Maklu, 2002, 40, nr. 34.

uitmaakte van het strafrecht.[688] Vervolgens kijkt men naar de aard van de overtreding, wat wordt bepaald door het repressieve dan wel preventieve doel van de sanctie. Tenslotte is de aard en de ernst van de sanctie van belang.[689]

282. De drie criteria moeten bijgevolg niet cumulatief zijn vervuld om te kunnen spreken van een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM.[690] De algemene draagwijdte van de geschonden norm in kwestie of het repressief karakter van de sanctie kunnen reeds volstaan om te bepalen dat de begane inbreuk strafrechtelijk van aard was.[691] Een cumulatief onderzoek door het EHRM kan daarentegen noodzakelijk zijn als een onderzoek naar de individuele criteria niet doorslaggevend kan worden genoemd om te besluiten of er al dan niet sprake is van een strafsanctie in de zin van artikel 6 EVRM.[692] In het arrest *Jussilia* bevestigde het EHRM dat de aard van de inbreuk de doorslaggevende reden uitmaakt, eerder dan de interne kwalificatie van de inbreuk.[693]
In het arrest *Chambaz* bevestigde het EHRM de *Ferrazzini*-rechtspraak.[694] Volgens het Hof volstaat het daarbij, in deze zaak althans, dat een fiscale procedure *in concreto* aanleiding kan geven tot een strafsanctie. Het is van geen belang of de sanctie ook effectief wordt opgelegd.[695] Het EHRM geeft hiermee wellicht aan dat de bescherming van artikel 6 EVRM in strafrechtelijke zin reeds toepassing vindt in een procedure die aanleiding kan geven tot een strafsanctie, ongeacht of deze sanctie effectief wordt opgelegd.

283. De vraag rijst of - en welke - Belgische fiscaal-administratieve sancties als strafsancties kunnen worden beschouwd en bijgevolg de werking van artikel 6 EVRM kunnen doen ontstaan. Het Hof van Cassatie was in de vroegere rechtspraak van mening dat fiscaal-administratieve sancties geen strafsancties

---

[688] EHRM 21 februari 1984, *Oztürk t. Duitsland*.
[689] EHRM 3 mei 2001, *JB t. Zwitserland*, EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*, EHRM 8 juni 1976, *Engel t. Nederland*.
[690] EHRM 25 augustus 1987, *Lutz t. Duitsland*.
[691] EHRM 21 februari 1984, *Oztürk t. Duitsland*; R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 846-847, nr. 1697.
[692] EHRM 24 september 1997, *Garyfallou t. Griekenland*.
[693] EHRM 23 november 2006, *Jussilia t. Finland*. Zie in gelijkaardige zin, EHRM 16 juni 2009, *Ruotsalainen t. Finland*
[694] EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*.
[695] EHRM 3 mei 2001, *JB t. Zwitserland*.

zijn in de zin van artikel 6 EVRM.[696] Het Hof van Cassatie baseerde zich hiervoor enerzijds op de uitdrukkelijke wil van de wetgever[697] en, anderzijds op het gegeven dat dergelijke sancties een fiscale aard hebben en de administratie bij het opleggen van een bijkomende aanslag in het geval van een niet-aangifte of een onjuist of onvolledige wetgeving, of een binnen de grenzen van wet bepaalde belastingverhoging toepast, geen uitspraak doet over de gegrondheid van een tegen de belastingplichtige ingestelde strafvordering.[698] Het toenmalige Arbitragehof erkende echter in een arrest van 24 februari 1999 dat een btw-boete op grond van artikel 70, § 2 WBTW, een strafrechtelijk karakter heeft.[699] Het Hof bepaalde namelijk dat deze fiscaal-administratieve geldboeten tot doel hebben om de inbreuken begaan door belastingplichtigen op de verplichtingen in het WBTW, te voorkomen en te bestraffen, zodat de belastingplichtige ertoe wordt aangezet zijn verplichtingen na te komen. Het repressief karakter van de administratieve boeten overheerst aldus volgens het Arbitragehof.

In een arrest van 25 mei 1999 erkende het Hof van Cassatie nu uitdrukkelijk dat de fiscaal-administratieve sancties in artikel 70 WBTW, evenwel onder bepaalde voorwaarden, strafsancties kunnen zijn.[700] Een fiscaal-administratieve sanctie heeft volgens het Hof een strafrechtelijk karakter als zij zonder onderscheid elke belastingplichtige treft, een bepaald gedrag voorschrijft en op de naleving ervan een sanctie stelt, niet alleen maar een vergoeding in geld van schade betreft, maar in wezen ertoe strekt te straffen om de herhaling van gelijkaardige handelingen te voorkomen, gegrond op een norm met een algemeen karakter, waarvan het oogmerk tegelijk preventief en repressief is en, zeer zwaar is, gelet op het bedrag ervan.[701] Op 4 maart 2004 werd de Belgische staat evenwel door het EHRM veroordeeld in de zaak *Silvester's Horeca Service*, met betrekking tot

---

[696] Cass. 15 november 1996, *NFM* 1998, afl. 3, 79, noot F. DERUYCK; F. DERUYCK, "Nogmaals over de fiscale boeten inzake B.T.W." (noot onder Cass. 15 november 1996), *NFM* 1998, afl. 3, 79; Cass. 12 januari 1995, *Pas.* 1995, I, 37; Cass. 27 september 1991, *NFM* 1992, afl. 10, 250, noot F. DERUYCK; F. DERUYCK, "Over de fiscale geldboeten inzake B.T.W. en artikel 6, 1e lid van het EVRM" (noot onder Cass. 27 september 1991, *NFM* 1992, afl. 10, 250; Cass. 15 januari 1991, *Arr.Cass.* 1990-91, 504; Cass. 8 september 1972, *Arr.Cass.* 1973, 28; Cass. 27 oktober 1971, *Arr.Cass.* 1972, 227; Cass. 8 november 1949, *Pas.* 1950, I, 131.

[697] Cass. 15 november 1996, *NFM* 1998, afl. 3, 79, noot F. DERUYCK

[698] Cass. 15 januari 1991, *Arr.Cass.* 1990-91, 504; E. VAN DE VELDE en N. APPERMONT, "De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op een eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 452.

[699] Arbitragehof 24 februari 1999, nr. 22/1999, *RW* 1998-99, 1348.

[700] Cass. 25 mei 1999, *Pas.* 1999, I, 307.

[701] Cass. 25 mei 1999, *Pas.* 1999, I, 307.

het miskennen van de inhoud van artikel 6.1. EVRM bij het opleggen van een fiscaal-administratieve sanctie, conform artikel 70 WBTW.[702] Het EHRM stelde in het arrest duidelijk dat de fiscaal-administratieve sancties in artikel 70 WBTW een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM.[703]

De vraag rees of dit arrest van het EHRM er eveneens voor zorgde dat de fiscaal-administratieve sancties in artikel 444 en 445 WIB 92 werden beschouwd als strafsancties in de zin van artikel 6 EVRM, gelet op het onderzoeksdomein van voorliggend onderzoek. Het Grondwettelijk Hof heeft in een arrest van 18 juni 2008 expliciet geoordeeld dat de fiscaal-administratieve boeten in artikel 445 WIB 92, tot doel hebben de inbreuken op het WIB 92, begaan door belastingplichtigen die de bij het wetboek opgelegde verplichtingen niet zouden naleven, te voorkomen en te bestraffen.[704] De boeten hebben aldus ook hier in hoofdzaak een repressief karakter en zijn strafrechtelijk te noemen in de zin van artikel 6 EVRM.[705] De lagere rechtspraak erkende ondertussen ook dat de administratieve boeten in artikel 445 WIB 92[706] en de belastingverhogingen in artikel 444 WIB 92[707] als strafsancties in de zin van artikel 6 EVRM moesten worden beschouwd.

De belastingplichtige kan zich bijgevolg op de bescherming van artikel 6.1. EVRM beroepen als hij het risico loopt op de fiscaal-administratieve sancties in artikel 444 en 445 WIB 92, wat het geval is bij iedere eenvoudige overtreding van het WIB 92, meer bepaald in het geval van belastingontduiking (*supra* nr. 154). Het is mogelijk dat het tijdstip waarop dit risico door de belastingplichtige kan worden ervaren zich reeds manifesteert lange tijd voor de effectieve aanslag of het voorstel tot regularisatie van zijn fiscale toestand. Zo kan het risico op fiscaal-administratieve sancties al blijken tijdens een fiscale visitatie bij of een

---

[702] EHRM 4 maart 2004, *Silvesters horeca service t. België*.

[703] Na deze uitspraak is ook de Belgische rechtspraak definitief overstag gegaan in het aanvaarden van het strafrechtelijk karakter van deze sancties, zie onder andere: GwH 6 november 2008, nr. 157/2008; Cass. 16 februari 2007, *TFR* 2007, 934; Gent 22 april 2008, *TFR* 2008, 1013.

[704] GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008.

[705] GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, overweging B.8.1.; L. DE GEYTER, "De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 440.

[706] Antwerpen 3 juni 2008, *FJF* 2009, 202.

[707] Gent 3 december 2013, *RGCF* 2014, 146; Brussel 2 december 2010, www.monkey.be; Gent 15 november 2005, *TGR-TWVR* 2007, afl. 1, 63; Antwerpen 23 april 2002, *FJF* 2002, afl. 2002/7; Rb. Luik 23 maart 2006, *FJF* 2007, 581; Rb. Bergen 12 maart 2003, *FJF* 2003, 353.

vraag om inlichtingen, in het bijzonder als deze handelingen worden verricht tijdens de verlengde onderzoekstermijn van artikel 333, lid 3 WIB 92.

284. Dit houdt echter niet in dat een fiscaal geschil zonder een strafrechtelijke aanknopingsfactor ontdaan is van een 'behoorlijke rechtsbedeling'.[708] De vereiste van behoorlijke rechtsbedeling wordt door het Hof van Cassatie beschouwd als een algemeen rechtsbeginsel.[709] De vereiste van de behoorlijke rechtsbedeling geeft vorm aan de algemene beginselen van behoorlijke rechtspraak, waarvan het recht van verdediging een essentieel onderdeel uitmaakt.[710] De eerbiediging van het recht van verdediging vormt met andere woorden de waarborg voor een goede rechtsbedeling. Het recht van verdediging werd treffend omschreven door FRANCHIMONT en andere: *"Les droits de défense étant des moyens mis à la disposition des parties pour que leur cause soit entendue équitable et conforment l'idée de justice qui préside notre système judiciaire (…)."*.[711] De term 'recht van verdediging' geeft aldus aan, naast het gegeven dat niemand rechter mag zijn in eigen zaak - *nemo iudex in causa propria* - en eigenrichting verboden is, dat het de rechter is verboden uitspraak te doen zonder de redenen van de partijen te hebben aanhoord, *audiatur et altera pars*.[712] Het recht van verdediging is inherent aan iedere betwisting die betrekking heeft op een recht of een handeling, waarvan het een noodzakelijk uitvloeisel is.[713]
Het Hof van Cassatie erkende in twee arresten van 2 mei 1961 uitdrukkelijk het recht van verdediging als zijnde een algemeen rechtsbeginsel,[714] dat ook zonder

---

[708] C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 274; P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 274.
[709] Cass. 24 april 2001, *FJF* 2001, afl. 2001/234.
[710] J. FAGNART, "Droits de la défense et déclaration de faillite" (noot onder Cass. 27 april 1989), *RCJB* 1990, 220; W. HAARDT, "Audi et alteram partem. Nieuw licht op een oud beginsel" in G. BAERT (ed.), *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story-Scientia, 1986, 31-32.
[711] Dit citaat kan in latere edities niet meer in gelijkaardige bewoordingen worden teruggevonden. M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, Luik, Collection Scientifique de la faculté de droit de Liège, 1989, 813.
[712] J. DU JARDIN, "Het recht van verdediging in de rechtspraak van het Hof van Cassatie (1990-2003)", *RW* 2003-04, 762.
[713] Cass. 19 juni 1992, *Arr.Cass.* 1991-92, afl. 552.
[714] Cass. 2 mei 1961, *Pas.* 1961, I, 926; G. VAN DER MEERSCH, "Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit", *JT* 1970, II, 594, voetnoot 482. In het eerste arrest inzake inkomstenbelasting wordt het recht van verdediging door het Hof van Cassatie omschreven als *"principe général de droit inséperable de l'acte de juridiction"*.

wettelijke grondslag door iedere rechtsinstantie moet worden gerespecteerd[715]. Voormalige procureur-generaal GANSHOF VAN DER MEERSCH vatte deze erkenning als volgt samen: *"C'est que (son) existence est si certaine qu'elle ne doit pas être constatée dans un texte de loi".*[716] Het Hof van Cassatie heeft door het recht van verdediging tot algemeen rechtsbeginsel te verheffen, de algemene geledigheid ervan erkend, niettegenstaande de wetgever het niet nodig acht om het bestaan ervan vast te leggen in een wet.[717] Artikel 6.1. EVRM vormt een erkenning van het recht van verdediging als algemeen rechtsbeginsel, als zijnde een van de belangrijkste elementen van het recht op een eerlijk proces.[718]

285. Het eventuele belang van het algemeen rechtsbeginsel van het recht van verdediging voor het recht op inzage van de belastingplichtige blijkt uit een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven van 12 november 2010.[719] In deze zaak had de Duitse fiscale administratie op 8 januari 2009 aan de Belgische fiscale administratie inlichtingen overgemaakt aangaande een NV, waaruit bleek dat er meerdere aanwijzingen zijn dat de Belgische vennootschap zich schuldig had gemaakt aan belastingontduiking. De NV had opgemerkt dat tijdens het maken van de kopie bepaalde gedeelten van de tekst bedekt waren geweest. De NV voerde daarom aan dat haar recht van verdediging was geschonden omdat de fiscale administratie geen volledige kopie had overgelegd van de inlichtingen die ze had ontvangen van de Duitse fiscale administratie. De rechtbank van eerste aanleg stemde in met de argumentatie van de belastingplichtige en beval de fiscale administratie om op de griffie het origineel neer te leggen van de inlichtingen die haar op 8 januari 2009 zijn overgemaakt geweest door de Duitse fiscale administratie.[720]

---

[715] C. BERX, *Rechtsbescherming van de burger tegen de overheid*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 394; Cass. 30 mei 1991, *Arr.Cass.* 1990-91, 973.

[716] G. VAN DER MEERSCH, "Le droit de la défense: principe général de droit" in X. (ed.), *Mélanges en l'honneur de Jean Dabin*, Brussel, Bruylant, 1963, 588.

[717] J. DU JARDIN, "Het recht van verdediging in de rechtspraak van het Hof van Cassatie (1990-2003)", *RW* 2003-04, 763.

[718] In Nederland heeft de Hoge Raad eveneens erkend dat bij de invulling van algemene nationale rechtsbeginselen aansluiting moet worden gezocht bij de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot artikel 6 EVRM. HR 10 juni 2011, nr. 09/5113, ECLI:NL:HR:2011:BO5087, overweging 3.3.2, *NTFR* 2011, afl. 1368.

[719] Rb. Leuven 12 november 2010, *TFR* 2011, 510-513, noot A. MISSAL.

[720] Rb. Leuven 12 november 2010, *TFR* 2011, 512-513. *Contra*: Rb. Brugge 18 februari 2008, *FJF* 2009, afl. 2009/124 (inzake indirecte belastingen).

286. Het recht op inzage in het fiscaal dossier is aldus noodzakelijk opdat de belastingplichtige zijn recht van verdediging - op grond van artikel 6 EVRM - ten volle kan uitoefenen.[721] Het is volgens het EHRM namelijk slechts wanneer de belastingplichtige in de mogelijkheid wordt gesteld om kennis te nemen van de documenten die de fiscale administratie tegen hem kan inroepen, ongeacht of de fiscale admistratie deze ook effectief zal inroepen, dat hij zich met kennis van zaken zal kunnen verweren.[722] In het arrest *Bendenoun* erkende het EHRM dit recht ondubbelzinnig, niettegenstaande enkele nuanceringen: *"The Court does not rule out that in such circumstances the concept of a fair trial may nevertheless entail an obligation on the Revenue to agree to supply the litigant with certain documents from the file on him or even with the file in its entirety. However, it is necessary, at the very least, that the person concerned should have given, even if only briefly, specific reasons for his request.*
Mr Bendenoun sought production in full of a fairly bulky file. The evidence before the Court does not show that he ever put forward any precise argument to support his contention that, notwithstanding his admission of the customs offences and his admissions during the criminal investigation, he could not counter the charge of tax evasion without having a copy of that file. This omission is all the more detrimental to his case as he was aware of the existence and content of most of the documents and he and his counsel had had access to the complete file, at any rate during the criminal investigation (…).
In conclusion, it does not appear from the information available to the Court that the failure to produce documents infringed the rights of the defence or the principle of equality of arms. There has therefore not been a breach of Article 6 para. 1 (art. 6-1).". [723]
Het EHRM sloot aldus niet uit dat het recht van verdediging, afhankelijk van de omstandigheden, vereist dat bepaalde documenten door de fiscale administratie moeten worden overgelegd aan de belastingplichtige. Het Hof was evenwel van mening dat de belastingplichtige daarbij een actieve rol op zich moet nemen door aan te tonen, al is het maar beperkt, welke redenen aan de grondslag liggen van een dergelijk verzoek, wat *in casu* niet was gebeurd. Uit de stukken die aan het EHRM werden voorgelegd, bleek niet dat de eiser niet in de

[721] B. COOPMAN, "E.V.R.M. en BUPO-verdrag: charters van de belastingplichtige?", *TFR* 1995, 280.
[722] EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*; EHRM 16 december 1992, *Edwards t. VK*.
[723] EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*, overwegingen 52-53.

mogelijkheid was gesteld geweest om een effectief verweer te voeren tegen de beschuldigingen van belastingontduiking op grond van de overgemaakte stukken, of dat de overlegging van het volledige fiscaal dossier noodzakelijk was voor zijn verweer. Daarnaast merkte het EHRM op dat de documenten waarvan de overlegging was gevraagd niet de documenten waren waarop de fiscale administratie zich had gebaseerd.[724] Ten slotte stelde het EHRM vast dat de eiser gedurende het strafrechtelijk onderzoek wel toegang heeft gehad tot het volledige fiscaal dossier.

287. In het arrest *Miailhe II* heeft het EHRM zich moeten uitspreken over het gegeven dat bepaalde inlichtingen verkregen van een buitenlandse autoriteit door de fiscale administratie noch zijn medegedeeld, noch zijn opgenomen in het strafdossier, waardoor de belastingplichtige geen toegang heeft gehad tot deze documenten.[725] In deze zaak had de Franse fiscale administratie inlichtingen van de Filippijnse autoriteiten ontvangen aangaande het bepalen van het fiscaal inwonerschap van dhr. Miailhe. Slechts in de fase van het gerechtelijk onderzoek naar vermoedelijke belastingontduiking had de Franse fiscale administratie, op bevel van de onderzoeksrechter, enkele van de verkregen documenten vanuit de Filippijnen aan het dossier toegevoegd. Miailhe verzocht mondeling aan de onderzoeksrechter om de overlegging van alle overige ontbrekende documenten te eisen. Niettegenstaande hijzelf enkele van deze documenten had verkregen van de Filippijnse autoriteiten, ontbeerde hij nog een sleuteldocument, namelijk de brief waarin de Filippijnse autoriteiten zijn Filippijns inwonerschap erkennen. Door slechts de documenten in het dossier op te nemen die de aanwijzingen van belastingontduiking ondersteunden, had de fiscale administratie hem de kans ontnomen om aan te tonen dat hij fiscaal inwoner was in de Filippijnen, waardoor hij beweerde dat zijn recht van verdediging geschonden was. De rechtbank heeft vastgesteld dat de fiscale administratie effectief documenten had achtergehouden.[726]
Het EHRM erkende dat het strafdossier niet alle documenten verkregen van de Filippijnse autoriteiten bevatte, maar dat daarentegen wel de documenten die

[724] Volgens de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, heeft dit evenwel geen invloed op de openbaarheid van de gevraagde bestuursdocumenten. RvS 9 juli 1999, *FJF* 2000, afl. 2000/651.
[725] EHRM 26 september 1996, *Miailhe II t. Frankrijk*.
[726] EHRM 26 september 1996, *Miailhe II t. Frankrijk*, overwegingen 38 en 40-41.

betrekking hebben op de strafzaak waren toegevoegd aan het dossier tijdens het strafrechtelijk onderzoek, waar de belastingplichtige in ieder geval toegang tot had. Daarnaast bleek volgens het Hof duidelijk uit de uitspraken van de nationale rechtsinstanties dat ze hun uitspraken louter hadden gebaseerd op de documenten in het strafdossier, waarover beide partijen hoor en wederhoor hebben gehad voor deze rechtinstanties, waardoor het recht van verdediging van de beklaagde niet was geschonden. Het niet kunnen voorleggen van bepaalde documenten tijdens de strafprocedure maakte bijgevolg geen inbreuk uit op het recht op wapengelijkheid van Miailhe, wat dit recht - in artikel 6 EVRM – naar mijn mening toch in grote mate minimaliseert.
Het EHRM nam hier een terughoudend standpunt in aangaande een mogelijke inbreuk op artikel 6 EVRM wegens het beperken van het recht op inzage van de belastingplichtige in het fiscaal dossier. Zelfs indien een belastingplichtige tijdens een fiscaalstrafrechtelijke procedure voor een rechtbank ten gronde geen inzage verkrijgt van bepaalde inlichtingen verkregen van buitenlandse autoriteiten, die mogelijks *à décharge* werken, omdat deze inlichtingen niet zijn opgenomen in het strafdossier, is het recht van verdediging niet geschonden als de nationale rechtsinstanties zich voor hun uitspraken louter hebben gebaseerd op de in het strafdossier aanwezige inlichtingen.

288. Het EHRM sprak zich in het arrest *Chambaz* opnieuw uit over het recht op inzage in het fiscaal dossier, zij het nu voor de administratieve rechtbank.[727] Volgens MAUS heeft dit arrest van het EHRM verregaande gevolgen voor de Belgische wet openbaarheid van bestuur. MAUS vatte het arrest als volgt samen: *"Op basis van het arrest blijkt dat de fiscus volledige inzage moet verlenen in zijn dossiers en dus geen stukken mag achterhouden, zelfs al vindt de fiscus dat die stukken niet relevant zijn. Bovendien blijkt uit het arrest Chambaz dat in het licht van artikel 6 van het EVRM inzage van een administratief dossier enkel kan worden geweigerd als de nationale vitale belangen op het spel staan, of als de fundamentele rechten van derden in het gedrang komen. Bovendien legt het EHRM in geval van een weigering tot inzage een bijzondere procedure op: de weigering moet worden beoordeeld door een onafhankelijke en onpartijdige rechter, die de opportuniteit van de beslissing moet nagaan en daarvoor*

[727] EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*.

toegang moet krijgen tot de litigieuze stukken. Als die procedure niet wordt gevolgd in graad van eerste aanleg, dan moeten de litigieuze stukken in graad van beroep volledig worden voorgelegd.”.[728]

Yves Chambaz was een Zwitser, maar was woonachtig te Bermuda. In 1991 verhoogde de lokale Zwitserse fiscale administratie het belastbaar inkomen van Chambaz voor het inkomstenjaar 1989-1990, op grond van de vaststelling dat hij niet al zijn inkomsten zou hebben aangegeven, gelet op het onevenwicht tussen de groei van zijn bezittingen en de aangegeven inkomsten. Chambaz tekende hier bezwaar tegen aan. Tijdens het onderzoek naar zijn bezwaar werd hij door de fiscale administratie verzocht verschillende aanvullende documenten over te maken, wat hij evenwel weigerde. Het bezwaar werd uiteindelijk afgewezen door de fiscale administratie, met een aanvullende opleg van fiscale boeten wegens het niet overdragen van de gevraagde inlichtingen. Chambaz tekende beroep aan bij de administratieve rechtbank van het Kanton ‘Vaud’. Terwijl de procedure voor de administratieve rechtbank nog hangende was, opende de federale fiscale administratie eveneens een onderzoek naar Chambaz wegens belastingontduiking. Chambaz vroeg inzage in het dossier van het onderzoek van de federale fiscale administratie om zich te kunnen verdedigen in de procedure voor de rechtbank. Het verzoek werd echter afgewezen, aangezien de toestemming van bepaalde vennootschappen noodzakelijk was voor de inzage. De administratieve rechtbank verwierp zijn beroep volledig op 21 oktober 2002. Chambaz tekende vervolgens beroep aan bij de Zwitserse *‘Federal Court’*. Ter ondersteuning van zijn beroep maakte hij melding van vermeende inbreuken op zijn recht van verdediging. Ten eerste omdat het onder dwang moeten overdragen aan de fiscale administratie van de gevraagde informatie hem verplichtte zichzelf te incrimineren aangaande de aantijgingen inzake belastingontduiking. Ten tweede omdat de combinatie van twee gelijktijdige onderzoeken een inbreuk vormt op het vermoeden van onschuld. Ten derde omdat de weigering om hem toegang te verlenen tot het dossier in conflict komt met het principe van wapengelijkheid. Op 2 oktober 2003 bevestigde *‘the Federal Court’* het vonnis van de administratieve rechtbank.

[728] M. MAUS, “EHRM hakt knoop door: zwijgrecht geldt in fiscale zaken. Zwijgrecht en wapengelijkheid in fiscale zaken: a small step for a man, a giant leap for a mankind”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 15, 1-5. Zie ook over het arrest *Chambaz*: P. BAKER, “Recent tax cases of the European Court of Human Rights”, *European taxation* 2012, 585; F. KONING, “Cour eur. D.H., *Chambaz contre Suisse*, 5 avril 2012. Prohibition de l’auto-incrimination en matière fiscale et égalité des armes”, *RGCF* 2012, 416-417.

Volgens het Federaal Hof is het geschil fiscaal van aard zonder strafrechtelijk aanknopingspunt, aangezien het doel van het onderzoek louter het bepalen van de fiscale verplichtingen van Chambaz betrof, waardoor de bescherming van artikel 6 EVRM *in casu* niet van toepassing was.

289. Het EHRM besloot dat het recht op toegang tot alle documenten in het bezit van de vervolgende autoriteiten slechts kan worden geweigerd als de nationale vitale belangen op het spel staan, of als de fundamentele rechten van derden in het gedrang komen.[729] Het Hof herinnerde eraan dat reeds in de zaak *Bendenoun* was geoordeeld dat in een fiscale procedure, met een strafrechtelijke aard, voor een rechtsinstantie ten gronde, de fiscale administratie kan worden verplicht om aan een justitiable inzage te verlenen in documenten, ook al wordt van deze documenten geen gebruik gemaakt in de zaak tegen deze laatste.[730] In deze zaak werd Chambaz volgens het EHRM de toegang tot het dossier louter geweigerd omwille van zijn houding, in het bijzonder het gebrek aan verdere verduidelijkingen, wat geen grondige reden voor het beperken van het recht op toegang uitmaakt.
Interessant is de rol die het EHRM toekent aan de onafhankelijke en onpartijdige magistraat die moet oordelen over de beperking op het recht op toegang van de inlichtingen. Volgens het Hof moet de magistraat de opportuniteit van de openbaarmaking kunnen beoordelen, waardoor deze toegang moet verkrijgen tot de inlichtingen. Deze magistraat moet op basis van de niet geopenbaarde inlichtingen besluiten of deze al dan niet pertinent zijn voor de verdediging van de belastingplichtige. De gebrekkige controle door de Zwitserse administratieve rechtbank was niet rechtgezet door de *'Federal Court'*, die hiervoor een volledig eigen onderzoek moest voeren naar de beperking op het recht op toegang voor de belastingplichtige.[731]

290. Hoewel het EHRM in deze zaak wellicht heeft erkend dat artikel 6.1. EVRM van toepassing kan zijn van zodra de belastingplichtige het risico loopt op fiscaal-administratieve sancties, wat al het geval kan zijn bij het stellen van bepaalde onderzoekshandelingen door de fiscale administratie, (*supra* nr. 283)

[729] EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*, overweging 61; EHRM 24 juni 2003, *Dowsett t. VK*.
[730] EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*, overweging 63.
[731] EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*, overweging 62.

valt uit het arrest niet af te leiden dat de belastingplichtige dan reeds inzage moet hebben in alle documenten van de fiscale administratie, opdat deze laatste geen inbreuk zou plegen op het recht van verdediging, zoals voorzien in artikel 6 EVRM. Als de belastingplichtige in dergelijke zaken geen inzage heeft verkregen tijdens de fiscale procedure kan deze evenwel aan de rechtbank van eerste aanleg de weigering van de fiscale administratie om toegang te verlenen tot het dossier, of tot bepaalde onderdelen daarvan, voorleggen. Deze rechter moet dan op grond van de bewuste stukken waarvoor geen inzage is verleend, beoordelen of deze weigering is gerechtvaardigd gelet op de nationale vitale belangen of de fundamentele rechten van derden. Toegepast op de ontvangen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie moet de rechtbank van eerste aanleg over deze inlichtingen kunnen beschikken en op basis daarvan besluiten of het recht op inzage van de belastingplichtige terecht is geweigerd, gelet op de nationale vitale belangen of de fundamentele rechten van derden. Dit houdt wel in dat een groot deel van de weigeringsgronden in de wet openbaarheid bestuur, zoals het beroepsgeheim, niet langer volstaan om de belastingplichtige de toegang tot de bewuste inlichtingen te weigeren (*supra* nr. 274).

§ 4. Het Handvest

A. Werkingssfeer

291. Artikel 51, lid 1 van het Handvest bepaalt het toepassingsgebied ervan. Het Handvest is uitsluitend gericht tot de lidstaten *"wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen"*.[732] De vraag is of het gebruik van de inlichtingen ontvangen van een buitenlandse fiscale administratie, ten gevolge van de gegevensuitwisseling op verzoek, door de Belgische fiscale administratie een uitvoering van het Unierecht betreft. Het vaststellen van de belastbare grondslag in de inkomstenbelastingen is een nationale aangelegenheid, waardoor het hier in beginsel geen uitvoering van Unierecht betreft.[733] Ik zal echter aantonen dat

[732] De Toelichtingen bij het Handvest verwijst hiervoor naar vier arresten van het Hof van Justitie (Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten (artikel 51), *Pb.C.* 14 december 2007, afl. 303, 32): HvJ 13 april 2000, C-292/97, *Karllson t. Zweden*; HvJ 18 december 1997, C-309/96, *Annibaldi t. Italië*; HvJ 18 juni 1991, C-260/89, *ERT t. Griekenland*; HvJ 13 juli 1989, C-5/88, *Wachauf t. Duitsland*.

[733] B.J.G.L. JAEGER, "Een handvest vol ondergeschikte rechtsbeginselen", *TFB* 2017, afl. 3; A. WARD, "Field of application" in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1413-1454; S.C.W. DOUMA, "Algemene

de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek in de verzoekende staat na het ontvangen van de gewenste inlichtingen dient te worden beschouwd als een uitvoering van het Unierecht, waardoor de waarborgen van het Handvest en het Unierecht wel van toepassing zouden zijn.

292. De samenwerkingsrichtlijn maakt expliciet melding van het Handvest in randnummer 28 van de Preambule: *"Deze richtlijn eerbiedigt de grondrechten en neemt de beginselen in acht die met name in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie zijn erkend."*. Hierdoor staat echter nog niet vast dat het gebruik van de samenwerkingsrichtlijn een uitvoering van Unierecht zou betreffen. In *Berlioz* (*supra* nr. 175 e.v.) heeft de verwijzende Luxemburgse rechter deze problematiek opgenomen in zijn eerste prejudiciële vraag: *"Brengt een lidstaat het Unierecht ten uitvoer en wordt daardoor het Handvest overeenkomstig artikel 51, lid 1, ervan van toepassing in een situatie als in casu wanneer hij een justitiabele een administratieve geldboete oplegt als sanctie wegens niet-nakoming van diens verplichtingen tot medewerking die voortvloeien uit een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde nationale autoriteit van die lidstaat heeft uitgevaardigd op basis van internrechtelijke procedureregels die daartoe zijn vastgesteld in het kader van de uitvoering, door deze lidstaat als aangezochte staat, van een verzoek om inlichtingen van een andere lidstaat op grond van met name de bepalingen van richtlijn 2011/16 met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen op verzoek?"*.[734]

293. Volgens AG WATHELET beoogt het verzoek van de Luxemburgse *Cour administrative* een uitlegging van artikel 1, lid 1 en 5 samenwerkingsrichtlijn, alsmede van artikel 47 Handvest.[735] Met de eerste prejudiciële vraag wenste de verwijzende rechter volgens WATHELET in wezen te vernemen of een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt en daardoor het Handvest toepassing vindt wanneer hij in zijn wetgeving voorziet in een geldboete die wordt opgelegd aan een justitiable die weigert inlichtingen te verstrekken in het raam van een op de

---

beginselen van Unierecht als constitutionele normen", *TFB* 2014, afl. 1; K. LENAERTS, "Exploring the limits of the EU Charter of Fundamental Rights", *European Constitutional Law Review* 2012, 375-403.

[734] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 31.

[735] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 40-49.

samenwerkingsrichtlijn gebaseerde gegevensuitwisseling. Ingevolge artikel 51, lid 1 van het Handvest is de tenuitvoerlegging van recht van de Unie de *conditio sine qua non* voor de toepasselijkheid van het Handvest op de lidstaten. Volgens de Luxemburgse regering was dit *in casu* niet het geval, aangezien de in de wet in het leven geroepen geldboete niet is voorzien door de samenwerkingsrichtlijn. Het Hof van Justitie had echter in zijn arrest van 28 februari 2013, *Akerberg Fransson*, al verklaard dat niet is vereist dat de betrokken nationale wetgevingen zelf de omzetting van een richtlijn van de Unie tot doel hebben, wanneer met de toepassing van deze regelingen wordt beoogd schending van de bepalingen van deze richtlijn te bestraffen.[736] Artikel 22 van de richtlijn bepaalt daarnaast dat de lidstaten alle maatregelen nemen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de bij deze richtlijn ingestelde regelingen voor samenwerking te garanderen. Een sanctiemechanisme is een noodzakelijke maatregel om de doeltreffenheid te garanderen van het door de samenwerkingsrichtlijn in het leven geroepen stelsel van gegevensuitwisseling. Elke maatregel die wordt genomen binnen de krijtlijnen die zijn getrokken door een uit het Unierecht voortvloeiende verplichting, valt onder het recht van de Unie en vormt een tenuitvoerlegging van dat recht.
WATHELET besloot bijgevolg dat wanneer een lidstaat in zijn wetgeving voorziet in een boete die wordt opgelegd aan een justitiabele die weigert om inlichtingen te verstrekken op grond van de samenwerkingsrichtlijn, deze lidstaat het recht van de Unie ten uitvoer legt, waardoor het Handvest toepassing vindt.

294. Het Hof van Justitie bevestigde de visie van WATHELET dat het Handvest van toepassing was in de zaak *Berlioz*.[737] In dat verband wees het Hof erop dat de samenwerkingsrichtlijn lidstaten verplichtingen oplegt. Artikel 5 bepaalt dat de aangezochte fiscale administratie bepaalde inlichtingen aan de verzoekende administratie verstrekt. Bovendien volgt uit artikel 18 samenwerkingsrichtlijn dat de aangezochte lidstaat de middelen aanwendt waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen. Voorts volgt uit artikel 22, lid 1, c), van de richtlijn dat de lidstaten alle maatregelen moeten nemen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de bij deze richtlijn ingestelde regelingen voor

[736] HvJ 28 februari 2013, C-617/10, *Zweden t. Akerberg Fransson*, overweging 28.
[737] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 32-42.

samenwerking tussen staten te garanderen. Onder de verwijzing naar de bestaande regelingen voor de verzameling van gegevens in het nationale recht, verplicht de samenwerkingsrichtlijn de lidstaten bijgevolg om alle maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, om zo aan hun verplichtingen op het gebied van de gegevensuitwisseling te voldoen.

Volgens het Hof moeten die maatregelen, willen zij het nuttig effect van de richtlijn kunnen waarborgen, regelingen omvatten, zoals de in het hoofdgeding in geding zijnde geldboete, die de justitiabele er voldoende toe aanzetten om op de verzoeken van de fiscale administraties te antwoorden, zodat de aangezochte fiscale administratie haar verplichtingen ten opzichte van de verzoekende fiscale administratie kan nakomen.

De omstandigheid dat de samenwerkingsrichtlijn niet uitdrukkelijk voorziet in de toepassing van sanctiemaatregelen, staat volgens het Hof niet in de weg aan het oordeel dat deze onderdeel zijn van de uitvoering van deze richtlijn en derhalve binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen. Het begrip 'middelen om de inlichtingen te verzamelen' in de zin van artikel 18 van de richtlijn en het begrip 'maatregelen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de regelingen voor administratieve samenwerking te garanderen' in de zin van artikel 22, lid 1, van diezelfde richtlijn zijn van die aard dat zij dergelijke maatregelen omvatten. In die omstandigheden is het van geen belang dat de nationale bepaling die als grondslag dient voor een sanctiemaatregel als die welke aan Berlioz werd opgelegd, niet ter omzetting van de richtlijn werd vastgesteld, aangezien met de toepassing van deze bepaling de toepassing van de samenwerkingsrichtlijn werd beoogd.[738]

Een nationale wettelijke regeling die voorziet in een sanctiemaatregel voor het niet antwoorden op een verzoek van de nationale fiscale administratie op grond waarvan laatstgenoemde kan voldoen aan de verplichtingen opgenomen in de samenwerkingsrichtlijn, moet volgens het Hof van Justitie worden beschouwd als een maatregel ter uitvoering van deze richtlijn. Bijgevolg was het Handvest van toepassing in de zaak *Berlioz*.

---

[738] HvJ 28 februari 2013, C-617/10, *Zweden t. Akerberg*, overweging 28.

295. Het Hof van Justitie bevestigde dus dat zowel de samenwerkingsrichtlijn zelf, als de nationale wetgeving die de toepassing van deze richtlijn beoogt, een uitvoering van het Unierecht betreft. Het arrest *Berlioz* heeft echter betrekking op de situatie in de aangezochte staat waar het verband met de uitvoering van het Unierecht duidelijker voorhanden is. De conclusie van het Hof van Justitie in de zaak *Berlioz* kan echter worden ondersteund met de bevindingen van het Hof in de zaak *Sabou*. Het Hof van Justitie bepaalde namelijk uitdrukkelijk in overweging 26: *"Aangaande, vervolgens, de bevoegdheid van het Hof in casu om richtlijn 77/799 uit te leggen, kan niet op basis van de omstandigheid dat de verzoekende lidstaat niet verplicht is om tot een andere lidstaat een verzoek om bijstand te richten, worden aangenomen dat de regels betreffende het inlichtingenverzoek* ***en het gebruik van de verkregen inlichtingen door deze lidstaat*** *buiten de toepassingssfeer van het Unierecht vallen. Wanneer een lidstaat op deze vorm van bijstand een beroep wil doen, moet hij zich schikken naar de regels van richtlijn 77/799. Uit met name de vijfde overweging van de considerans van deze richtlijn blijkt immers dat de lidstaten in het kader van de wederzijdse bijstand bepaalde verplichtingen moeten naleven."*.[739] Het Hof van Justitie vervolgt in overweging 27: *"Bijgevolg betreffen de vragen over de verplichtingen van de verzoekende lidstaat jegens de belastingplichtige de toepassing van het Unierecht en is het Hof bevoegd om de toepassing, in deze context, van de grondrechten en meer bepaald van het recht om te worden gehoord te onderzoeken."*.[740] Samengevat concludeerde het Hof van Justitie dat het moeten naleven van bepaalde verplichtingen betreffende het versturen van het verzoek om inlichtingen op grond van de bijstandrichtlijn het gebruik van de verkregen inlichtingen door de verzoekende lidstaat binnen de toepassingssfeer van het Unierecht brengt. Hieruit volgt volgens het Hof van Justitie dat de vragen met betrekking tot de verplichtingen van de verzoekende lidstaat tegenover de belastingplichtige een toepassing van het Unierecht uitmaakt en het Hof bevoegd is om de toepassing van de grondrechten van de belastingplichtige te onderzoeken. Het Hof van Justitie sprak zich hier niet uit over de toepassing van het Handvest omdat dat nog niet in werking is getreden op het moment van de feiten. Gelet op het gegeven dat het Handvest niets meer

[739] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 26.
[740] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 27.

betreft dan de codificatie van de grondrechten van de Europese Unie, kan deze redenering worden doorgetrokken naar de toepasselijkheid van de bepalingen van het Handvest op het gebruik van de bewuste inlichtingen in de verzoekende staat.

Het Hof van Justitie versterkt het uitgangspunt door het onderscheid te maken tussen de onderzoeksfase en de fase op tegenspraak (*supra* nr. 256). Tijdens de procedure van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie, die volgens het Hof van Justitie deel uitmaakt van de onderzoeksfase, kan de belastingplichtige op grond van het Unierecht geen rechtsbescherming doen gelden. Slechts in het stadium op tegenspraak kan deze zijn rechtsbescherming afdwingen.[741] Samengevoegd met overweging 26 van het arrest bepaalde het Hof van Justitie, zij het impliciet, dat de belastingplichtige in de fase op tegenspraak in de verzoekende staat het gebruik van de verkregen inlichtingen kan beoordelen op grond van de nationale wetgeving van deze staat, maar dat hierbij rekening moet worden gehouden met de grondrechten van de Europese Unie, aangezien het gebruik van de verkregen inlichtingen op grond van de bijstandsrichtlijn door de verzoekende staat een uitvoering van het Unierecht inhoudt.

B. Recht op behoorlijk bestuur en een onpartijdig gerecht

296. Artikel 41 Handvest bevat het recht op behoorlijk bestuur en vereist dat de instellingen en organen van de Unie eenieder zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn behandelen. Het artikel is volgens de Toelichtingen gebaseerd op het bestaan van de Unie *"als een rechtsgemeenschap waarvan de kenmerken zijn ontwikkeld door de jurisprudentie,*[742] *die namelijk het behoorlijk bestuur heeft erkend als algemeen rechtsbeginsel"*.[743] Het tweede lid van artikel 41 Handvest vervolgt dat dit *"recht behelst met name: het recht om te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen en het recht van eenieder om toegang te krijgen tot het dossier hem betreffende, met inachtneming van het gerechtvaardigde belang van de*

[741] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 40.
[742] HvJ 31 maart 1992, C-255/90 P, *Burban t. Europees Parlement*.
[743] Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten (artikel 41), *Pb.C.* 14 december 2007, afl. 303, 28.

vertrouwelijkheid en het beroeps- en het zakengeheim (…)". De wijze van formulering van dit recht in de eerste twee leden van artikel 41 Handvest vloeit volgens de Toelichtingen voort uit de rechtspraak van het Hof van Justitie.[744]

297. Artikel 41, lid 2 Handvest kent de belastingplichtige aldus een recht op toegang tot zijn dossier toe tijdens de behandeling van zijn zaak door de fiscale administratie. Het eerste lid van artikel 41 kan echter twijfel doen ontstaan over de draagwijdte van het artikel, aangezien het recht op behoorlijk bestuur geldt ten aanzien van de *'instellingen en organen van de Unie'*. Het Hof van Justitie heeft de beperkte draagwijdte van artikel 41 Handvest zelf aangegeven in het arrest *Teresa Cicala*: *"(…) die zich overigens volgens hun bewoordingen niet tot de lidstaten maar uitsluitend tot de instellingen en organen van de Unie richten (…)"*.[745] De beperkte invulling van de reikwijdte van artikel 41 Handvest op grond van de letterlijke bewoordingen in het eerste lid komt echter in conflict met de opname van het recht om te worden gehoord in het tweede lid van dit artikel.[746] Het recht om te worden gehoord, als onderdeel van het recht van verdediging, wordt sinds het arrest *Sopropé* van het Hof van Justitie namelijk beschouwd als een algemeen beginsel van Unierecht.[747] Het Hof stelde in dit arrest letterlijk: *"De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Zij dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken.*[748] *Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het*

---

[744] HvJ 21 november 1991, C-269/90, *TU München t. Duitsland*; HvJ 18 oktober 1989, C-374/87, *Orkem t. Commissie*; HvJ 15 oktober 1987, C-222/86, *Heylens t. Frankrijk*.
[745] HvJ 21 december 2011, C-482/10, *Teresa Cicala t. Italië*, overweging 28.
[746] P. Craig, "Right to good administration" in S. Peers, T. Hervey, J. Kenner en A. Ward (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1070-1071, nr. 41.03.
[747] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*.
[748] HvJ 21 september 2000, C-462/98, *Mediocurso t. Commissie*, overweging 36; HvJ 24 oktober 1996, C-32/95, *Commissie t. Lisrestal*, overweging 21.

gemeenschapsrecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke communautaire wetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit.".[749]

In het arrest *YS* bevestigde het Hof van Justitie evenwel zijn standpunt in de zaak *Teresa Cicala* dat artikel 41 niet gericht is tot de lidstaten, maar uitsluitend tot de instellingen, organen en instanties van de Unie. Bijgevolg kon de aanvrager *in casu* aan artikel 41, lid 2, b) van het Handvest geen recht op inzage in het nationale dossier ontlenen.[750] Interessant is echter dat het Hof van Justitie duidelijk stelde dat artikel 41, lid 2, b) ongetwijfeld een afspiegeling van een algemeen beginsel van het Unierecht vormt.[751] De verwijzende rechter had in zijn prejudiciële vragen evenwel niet om uitlegging van dit algemene beginsel gevraagd, waardoor het Hof zich hier niet verder over kon uitspreken.[752] Het Hof van Justitie blijft aldus van mening dat artikel 41 Handvest niet van toepassing is op de lidstaten. Het achterliggend algemeen beginsel van Unierecht voorziet evenwel in een evenwaardig recht op toegang voor de belastingplichtig.

Het recht om toegang te krijgen tot het dossier, als onderdeel van het recht van verdediging, moet dus wellicht door de Belgische fiscale administratie worden gerespecteerd indien deze een besluit neemt, bijvoorbeeld het versturen van een bericht van wijziging op basis van de uit een andere staat verkregen inlichtingen ten gevolge van het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie. De mogelijkheid voor de administratie om de toegang te weigeren gelet op het belang van de vertrouwelijkheid en het beroeps- en het zakengeheim is minder uitgebreid dan de beperkingen in de wet openbaarheid bestuur, (*supra* nr. 274) waardoor deze wet niet overeenstemt met het recht van verdediging in de Europese Unie.

298. Artikel 47, lid 2 Handvest bepaalt dat eenieder recht heeft op een *"eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig recht dat vooraf bij wet is ingesteld"*. Volgens de Toelichtingen bij artikel 47 correspondeert het tweede lid met artikel

---

[749] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overwegingen 36-38; G.J. VAN SLOOTEN, "Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht", *WFR* 2013, afl. 43; J.M. VAN ARKEL, "Evenredig verdedigd? De (recente) ontwikkelingen van twee communautaire rechtsbeginselen in het fiscale recht", *TFB* 2012, afl. 7.

[750] HvJ 17 juli 2014, C-141/12 en C-372/12, *Y.S. t. Nederland*, overweging 67.

[751] Het Hof van Justitie verwijst hiervoor naar het arrest *H.N.*: HvJ 8 mei 2014, C-604/12, *H.N. t. Ierland*, overweging 49.

[752] HvJ 17 juli 2014, C-141/12 en C-372/12, *Y.S. t. Nederland*, overweging 68.

6.1. EVRM,[753] maar geldt *"de beperking tot de betwistingen betreffende burgerlijke rechten en verplichtingen of tot strafrechtelijke vervolging"* niet ten aanzien van het recht van de Europese Unie en de toepassing ervan.[754] Dit volgt uit het gegeven dat de Unie een rechtsgemeenschap is, zoals vastgesteld door het Hof van Justitie in de zaak *Les Verts*.[755] Volgens de Toelichtingen zijn de door het EVRM geboden waarborgen op dezelfde wijze van toepassing in de Unie, al verhindert dit volgens artikel 52, lid 3 van het Handvest niet dat het Unierecht een ruimere bescherming biedt. De vereisten inzake het recht op inzage van het fiscaal dossier op grond van artikel 6.1. EVRM (*supra* nrs. 288-290) gelden dus eveneens op grond van artikel 47 van het Handvest, zij het nu in alle fiscale geschillen ongeacht de strafrechtelijke aanknopingsfactor.

299. Samengevat vereist het recht van verdediging dat de belastingplichtige toegang verkrijgt tot de uitgewisselde inlichtingen, met inbegrip van de bronnen, procedures en alle andere relevante elementen aangaande de verzameling van de inlichtingen door de aangezochte fiscale administratie en tot de substantiële elementen van het verstuurde verzoek om inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie. Slechts met deze kennis kan de belastingplichtige een 'echt' recht van verdediging uitoefenen in de verzoekende staat, nadat deze staat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek heeft toegepast.[756] De fundamentele rechten van derden en het belang van de geheimhouding van bepaalde inlichtingen worden beschermd door de bewuste documenten indien nodig te anonimiseren, zonder dat hierbij de uitoefening van het recht van verdediging in het gedrang mag komen.
In de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek is het recht op inzage van de belastingplichtige nog belangrijker aangezien deze laatste in beginsel niet

---

[753] Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten (artikel 47), *Pb.C.* 14 december 2007, afl. 303, 30.

[754] Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten (artikel 52), *Pb.C.* 14 december 2007, afl. 303, 34; G. LEBRUN, "De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne", *Rev.trim.dr.h.* 2016, afl. 106, 440; D. SHELTON, "Right to an effective remedy and to a fair trial. Analysis. Scope of application" in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1210, nr. 47.44; G.J.M.E. DE BONT, "Het Handvest van de grondrechten en kostendekkende griffierechten", *NTFR* 2011, afl. 1252; G. SANNA, "Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights and its impact on judicial cooperation in civil and commercial matters" in G. DI FEDERICO (ed.), *The Eu Charter of Fundamental Rights. From declaration to binding instrument*, Dordrecht, Springer, 2011, 164.

[755] HvJ 23 april 1986, C-294/83, *Les Verts t. Europees Parlement*.

[756] J. CALDERON en A. QUINTAS, "The taxpayer's right of defence in cross-border exchange –of-information procedures", *Bulletin for International Taxation* 2014, 501.

over rechtsbescherming beschikt in de aangezochte staat (*supra* nr. 256). Indien de belastingplichtige de rechtmatigheid van de overgedragen inlichtingen niet heeft kunnen beoordelen in de aangezochte staat, moet deze zeker in de verzoekende staat een recht op inzage krijgen in de verkregen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie om zijn recht op verdediging ten volle te kunnen uitoefenen. Anders oordelen zou leiden tot een niet te rechtvaardigen situatie waarin de belastingplichtige in beide staten geen adequate vorm van rechtsbescherming zou ontvangen tijdens het verzoeken om inlichtingen aan een buitenlande fiscale administratie.

Afdeling 3. Rechterlijke controle

300. In de regel zal de belastingplichtige tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek slechts in de verzoekende staat na het ontvangen van de inlichtingen de rechtmatigheid van de procedure kunnen betwisten voor een rechter ten gronde. Deze toetsing gebeurt aan de hand van het nationaal procedureel recht van de verzoekende staat alsof de inlichtingen zijn verkregen door de Belgische fiscale administratie zelf. De vraag rijst hierdoor in welke mate de Belgische bevoegde rechtsinstanties de toepassing van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek in de aangezochte staat, in het bijzonder de juistheid van de verkregen inlichtingen, kunnen/mogen toetsen. Het belang van de belastingplichtige om de juistheid van de procedure te kunnen nagaan in de verzoekende staat komt in conflict met het wederzijds vertrouwen tussen staten (*supra* nr. 217) en met de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat.
De rechtsinstrumenten van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek bevatten geen bepalingen aangaande het betwisten van de juistheid van de verkregen inlichtingen, (*supra* nr. 257) waardoor de Belgische nationale 'regeling' omtrent (de toelaatbaarheid van) onrechtmatig verkregen bewijs moet worden onderzocht.

§ 1. De rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen

A. De KB Lux-zaak vanuit Nederlands standpunt

301. De KB Lux-zaak tussen België en Nederland is tot op heden de meest duidelijke illustratie van het principe van internationaal vertrouwen tussen twee staten bij de procedure van gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties van staten (*supra* nr. 217). In deze zaak werd door voormalige medewerkers van de *Kredietbank of Luxembourg* een microfiche gestolen, waarop de financiële inlichtingen van 10.400 cliënten van de bank zouden staan. De ex-werknemers maakten daarop de gestolen microfiche, na een beweerdelijke mislukte eerste poging bij de BBI, over aan het Belgische openbaar ministerie.[757] Gedurende het strafrechtelijk onderzoek zou het openbaar ministerie in totaal vijf keer inlichtingen hebben ontvangen, waarvan één keer tijdens een huiszoeking waarna de documenten zouden zijn verdwenen, één keer zouden de documenten zijn neergelegd bij de griffie maar zouden ze zijn beschouwd als zijnde van delictuele herkomst en, de laatste keer zouden de documenten zijn overhandigd door een *'black listed'* informant, die dan als getuige zou zijn beschouwd.[758] Bij het analyseren van de verkregen microfiche zou het Belgische openbaar ministerie volgens het Comité P. met het bewijsmateriaal hebben geknoeid om de daarop geëncrypteerde informatie te bekomen.
De Belgische fiscale administratie droeg de inlichtingen die betrekking hebben op Nederlandse belastingplichtigen - op basis van de Europese bijstandsrichtlijn - spontaan over aan de Nederlandse fiscale administratie voor verder onderzoek. De Nederlandse fiscale administratie besloot op grond van de verkregen inlichtingen Nederlandse belastingplichtigen te belasten op vermoedelijke niet-aangegeven inkomsten.

302. Een groot deel van de Nederlandse belastingplichtigen trok echter ten strijde tegen deze aanslagen, waardoor een uitgebreide rechtspraak met betrekking tot de KB Lux-zaak in Nederland kan worden teruggevonden.[759] In het algemeen verwezen de meeste Nederlandse hoven en rechtbanken naar het internationaal vertrouwen tussen staten als het uitgangspunt van hun uitspraak.

---

[757] H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnist", *TFR* 2006, 900.

[758] Corr. Hasselt 30 april 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 392-396.

[759] A. VAN KAMPEN en L.J. DE RIJKE, "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information and the protection of fundamental rights", *EC Tax review* 2008, afl. 5, 229-230; J. VANDEN BRANDEN, "Stand van zaken rechtspraak inzake KB Lux", *AFT* 2006, afl. 7-8, 5-7. Voor een volledig overzicht van de Nederlandse rechtspraak inzake de KB Lux-zaak: http://www.futd.nl/dossiers/dossier-zwartspaarders/special-kb-lux-dossier/ (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

Dit vertrouwen vereist dat rechtsinstanties in een staat zich moeten onthouden van onderzoeken naar juridische, economische en sociale aangelegenheden in een andere staat.[760] Het bestaan van een verdragsrelatie tussen twee staten impliceert namelijk al dat een voorafgaand en grondig onderzoek is gebeurd door de bevoegde autoriteit van een staat naar de juridische en sociale situatie van de andere staat. Rechtsinstanties moeten met andere woorden geen eigen onderzoek voeren in individuele situaties en nagaan of de mensenrechten, zoals neergelegd in het EVRM, in de andere staat zijn gerespecteerd geweest. De Nederlandse rechtinstanties hadden echter in de KB Lux-zaak het principe van het internationaal vertrouwen tussen staten op verschillende manieren ingevuld. Hierna wordt de nadruk gelegd op de invulling van het internationaal vertrouwen tussen staten door de Nederlandse rechtsinstanties en wordt niet ingegaan op de discussie in Nederland of 'gestolen' bewijsmateriaal al dan niet moet worden uitgesloten in fiscale (straf)zaken[761].

303. De fiscale strafrechtbanken van Alkmaar[762], Den Haag[763] en, Groningen[764] stelden vast dat het principe van het internationaal vertrouwen slechts opzij kan worden geschoven als er sterke aanwijzingen zijn dat de principes uit het EVRM zijn geschonden en, ten gevolge hiervan, de belangen van de belastingplichtige worden geschaad. Alle drie de rechtbanken waren van mening dat er geen sterke aanwijzingen waren van mogelijke schendingen in België, omdat de onderzoeken daar waren gericht op Belgische belastingplichtigen, waardoor de belangen van de Nederlandse belastingplichtigen onmogelijk konden worden geschonden door de handelingen van de Belgische autoriteiten. Daarnaast was er volgens de rechters geen enkele indicatie dat de Nederlandse fiscale administratie betrokken was bij de beweerde onregelmatigheden in het Belgisch onderzoek. Om tot deze conclusie te komen, maakten de rechtbanken gebruik

---

[760] A. VAN HOEK en M. LUCHTMAN, "Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights", *Utrecht Law Review* 2005, 2-3.

[761] P. DE HAAS, "Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?", *TFB* 2014, afl. 4; J.H. ASBREUK en A.B. SCHOONBEEK, "Bewijsgaring in het fiscale boeterecht 'over de grens'", *TFB* 2008, afl. 7; K.L.H. VAN MENS, "Is Liechtenstein een 'schurkenstaat'?", *TFB* 2008, afl. 4; G.H. SJOBBEMA, "Het duivelse dillema van de KB Lux-affaire. Onrechtmatig bewijs of niet?", *WFR* 2008, af. 769; E.B. PECHLER, "Microfiches als bewijsmiddel", *Ntfr-B* 2007, afl. 12; S. BARATSHING, "Gestolen goed gedijt niet; gestolen informatie evenmin", *TFB* 2004, afl. 5.

[762] Rb. Alkmaar 19 februari 2004, LJN A05509.

[763] Rb. Den Haag 5 november 2004, LJN AR5709.

[764] Rb. Groningen 16 oktober 2003, LJN AM1882.

van de zogenaamde *Schutznorm*-leer, die in het strafrecht is ontwikkeld.[765] Deze norm schrijft voor dat een rechtbank slechts een volledig onderzoek voert naar het beschermingsgebied van een specifieke norm, vastgelegd in het EVRM, als het gedrag van de aangezochte staat aanleiding geeft tot sterke aanwijzingen van onrechtmatig gedrag van de autoriteiten van deze staat.[766] De ontvangen microfiche kon bijgevolg worden gebruikt als bewijsstuk.

304. Het hof van beroep te Amsterdam nam in een eerste arrest van 30 september 2005 een gelijkaardig standpunt in tegenover de toelaatbaarheid van de microfiche,[767] maar verwierp de zaak tegen de belastingplichtigen omdat het openbaar ministerie geen bewijs kon aanleveren dat de belastingplichtigen nog rekeningen hadden bij KB Lux tijdens de jaren 1996 en 1997. De microfiche bevatte namelijk slechts informatie aangaande referentiedatum 31 januari 1994.[768] In een tweede arrest van het hof van beroep te Amsterdam bevestigde het hof de toepassing van de *Schutznorm*-leer, maar sprak het hof van beroep de belastingplichtigen toch vrij op grond van het feit dat de inhoud van de microfiche niet voldoende was om rechtmatig en overtuigend aan te tonen dat deze belastingen hadden ontdoken.[769] Het hof van beroep te Den Bosch oordeelde in gelijkaardige zin.[770]

305. Tegenover de strikte invulling van het principe van het internationaal vertrouwen tussen staten, staan twee vonnissen van de rechtbank van Breda.[771] De rechtbank van eerste aanleg te Breda oordeelde dat het *in casu* onduidelijk was of de Belgische autoriteiten al dan niet het recht van verdediging hadden geschonden, zoals bepaald in het EVRM, waardoor belangen van de Nederlandse

---

[765] S. BARATSHING, "Gestolen goed gedijt niet; gestolen informatie evenmin", *TFB* 2004, afl. 5.

[766] W. VALKENBURG, "Extra and sneaky legal evidence in cross-border investigations" in P.C. VAN DUYNE, V. RUGGIERO, M. SCHEINOST en W. VALKENBURG (eds.), *Cross-border crime in a changing Europe*, Tilburg, Tilburg University, 2000, 246.

[767] In gelijkaardige zin als Amsterdam: Leeuwarden 10 februari 2005, nr. 24-001731-03; Rb. 's-Gravenhage 5 november 2004, *NJ* 2004, 697; Rb. Utrecht 8 september 2004, nr. 16/20020802, *V-N* 2005, afl. 7.51.

[768] Amsterdam 30 september 2005, LJN AU3605.

[769] Amsterdam 28 februari 2006, LJN AZ7658; Amsterdam 12 oktober 2005, nr. 21-005526-04, FIDA 20053698, http://www.futd.nl/dossiers/dossier-zwartspaarders/special-kb-lux-dossier/zwartspaarders-2012-en-ouder/ (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[770] Den Bosch 31 oktober 2006, LJN AZ3533.

[771] Rb. Breda 11 december 2003, LJN AN9917 en LJN AN9922, *Fisc.Koer.* 2004, afl. 5, 353-355.

belastingplichtigen mogelijk waren geschonden. Niettegenstaande de Nederlandse fiscale administratie kon steunen op het vertrouwen tussen staten voor de beoordeling van de spontaan ontvangen informatie van de Belgische administratie, kon de microfiche niet als onbetwistbaar bewijsmateriaal worden beschouwd. De rechtbank van eerste aanleg sprak aldus de belastingplichtigen vrij, gelet op de vaststelling dat er krachtige aanwijzingen waren dat Belgische politieagenten het bewijs onrechtmatig hadden verkregen en, verder, door het feit dat de oorsprong van de microfiche niet kon worden getraceerd en de Belgische fiscale administratie geen verdere verklaring hieromtrent kon geven. De microfiche werd bijgevolg door de rechtbank als ontoelaatbaar beschouwd. De rechtbank van eerste aanleg te Breda was met andere woorden van mening dat het internationaal vertrouwen tussen staten het uitgangspunt moet zijn voor de Nederlandse fiscale administratie, maar dat de verkregen inlichtingen van een buitenlandse administratie in de regel niet als onbetwistbaar kunnen worden beschouwd.[772]

306. Daarnaast velde de rechtbank van Amsterdam een interessant tussenarrest aangaande deze problematiek.[773] Ten gevolge van het overlijden van de belastingplichtige tijdens het proces was het in deze zaak niet tot een definitief vonnis gekomen. De rechtbank van Amsterdam vertrok vanuit het vertrouwen tussen staten, waardoor de Nederlandse rechter in beginsel niet is gehouden de rechtmatigheid van de verkrijging van de aan Nederland overgedragen inlichtingen te onderzoeken. De Nederlandse rechter mag er op vertrouwen dat een verdragsstaat zijn opsporingsbevoegdheden uitoefent in overeenstemming met de verdedigingsrechten in het EVRM.[774] Toch beval de rechtbank in deze zaak een onderzoek naar de manier waarop de microfiche was bekomen in België. Volgens de rechter, gesteund op de verklaringen van de belastingplichtige, kon het onderzoek niet als doorslaggevend worden beschouwd, gelet op het feit dat het rapport van het Comité P. en de rechtszaken in België sterke negatieve vermoedens deden ontstaan aangaande de manier waarop de microfiche werd bekomen. Het internationaal vertrouwen

---

[772] S. BARATSHING, "Gestolen goed gedijt niet; gestolen informatie evenmin", *TFB* 2004, afl. 5.

[773] Rb. Amsterdam 12 september 2002, LJN AE7569, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 16, 505-510.

[774] R.J.G. ARENDSEN DE WOLFF en L.C.A. WIJSMAN, "Het internationale vertrouwensbeginsel in belastingzaken", *WFR* 2005, afl. 1434.

tussen staten werd expliciet opzij geschoven door de rechtbank en de procureur werd bevolen om in zijn rapport de exacte manier te omschrijven waarop de Belgische fiscale administratie de microfiche had verkregen en ook of de Nederlandse fiscale of gerechtelijke onderzoekseenheden enige kennis hadden vooraf, tijdens of na het afsluiten van het onderzoek, via informele contacten, met inbegrip via de buitenlandse fiscale ambtenaren, van de manier waarop de Belgische gerechtelijke autoriteiten de financiële informatie op de microfiche in hun bezit hadden gekregen en in het laatste geval in welke mate en vanaf wanneer.

307. In een arrest van 14 november 2006 bevestigde de strafrechtelijke afdeling van de Hoge Raad der Nederlanden de zienswijze van de rechtbanken van Alkmaar, Groningen en Den Haag.[775] In het arrest bekrachtigde de Hoge Raad het arrest van het hof van beroep te Leeuwarden dat er geen bewijs voorhanden is dat de overheidsambtenaren betrokken waren bij de diefstal of de verduistering van de documenten van KB Lux of dat de ambtenaren het frauduleus gedrag door de ex-werknemers van KB Lux hadden uitgelokt of vergemakkelijkt. De Hoge Raad vermeldde hierbij evenwel niet of het de Nederlandse of de Belgische ambtenaren betrof, waardoor de mogelijke relevantie van het onrechtmatig handelen door de Belgische autoriteiten onbesproken blijft. De Hoge Raad was van mening dat de microfiche toelaatbaar was als bewijsmateriaal. Overweging 3.8. van het arrest legde wellicht wel een onderzoeksplicht op met betrekking tot de uit een andere staat verkregen inlichtingen aan de Nederlandse strafrechter ten gronde.[776]

308. De fiscale kamer van de Hoge Raad kwam enkele jaren later tot dezelfde conclusie, met een expliciete verwijzing naar het arrest van de strafrechtelijke kamer van de Hoge Raad.[777] De fiscale kamer bevestigde hiermee het arrest van het hof van beroep te Amsterdam van 18 januari 2006, dat het gebruik van de microfiche door de Nederlandse fiscale administratie slechts niet moest worden toegelaten in het geval dat de microfiche werd verkregen op een manier die zo

---

[775] HR 14 november 2006, *NJ* 2007, 179, *NTFR* 2006, afl. 1675.

[776] HR 14 november 2006, *NJ* 2007, 179, overweging 3.9.; E.B. PECHLER, "Microfiches als bewijsmiddel" (noot onder HR 14 november 2006), *NTFR-B* 2007, afl. 12.

[777] HR 21 maart 2008, LJN BA8719, *NTFR* 2008, afl. 614.

tegenstrijdig is met wat mag worden verwacht van een behoorlijk handelende overheid, dat het gebruik ervan als ontoelaatbaar moet worden beschouwd in alle omstandigheden.[778] In deze zaak ontbraken dergelijke omstandigheden, aangezien de Nederlandse fiscale administratie behoorlijk had gehandeld bij het verkrijgen van het bewijsmateriaal van de Belgische fiscale administratie. De Nederlandse rechtsinstanties mochten er in beginsel op vertrouwen dat België zijn opsporings- en onderzoeksbevoegdheden op een rechtmatige wijze was nagekomen, waardoor geen eigen onderzoek moest worden verricht.[779] Volgens het hof van beroep te Amsterdam was de situatie anders geweest als de Belgische fiscale administratie de microfiche rechtstreeks had gestolen bij KB Lux, maar dit kon niet uit de feiten worden afgeleid. Het kwam volgens de Hoge Raad dan toe aan de belanghebbende om feiten te stellen waaruit serieuze aanwijzingen zouden volgen dat de Belgische of de Nederlandse overheid bij de verkrijging van de microfiches zijn grondrechten had geschonden.[780] Deze laatste overweging zet wellicht de deur op een kier voor een beperkte toetsing van de rechtmatigheid van de inlichtingenvergaring in de aangezochte staat.[781]

309. Zowel de lagere rechtspraak als de Hoge Raad der Nederlanden nemen het internationaal vertrouwen tussen staten als het uitgangspunt wanneer de Nederlandse fiscale administratie inlichtingen ontvangen van een buitenlandse fiscale administratie. De Nederlandse hoven en rechtbanken moeten bijgevolg in de regel geen onderzoek voeren naar de rechtmatigheid van het verzamelen van de inlichtingen in de andere staat. Slechts indien de belastingplichtige erin slaagt om aan de hand van concrete feiten aan te tonen dat de buitenlandse fiscale administratie eventueel een inbreuk heeft gepleegd op zijn mensenrechten, moet de bevoegde rechter hiernaar een onderzoek doen. Hoewel moet worden erkend dat wederzijds vertrouwen tussen staten een noodzakelijk uitgangspunt vormt om samenwerking tussen staten mogelijk te maken, rijst de vraag of dergelijke beperkte invulling van de controle - op de rechtmatigheid van de

---

[778] Amsterdam 18 januari 2006, *NTFR* 2006, afl. 126.

[779] G.H. SJOBBEMA, "Het duivelse dillema van de KB Lux-affaire. Onrechtmatig bewijs of niet?", *WFR* 2008, af. 769.

[780] De Hoge Raad verwijst hiervoor naar onderdeel 7 van de conclusie van AG WATTEL. Conclusie AG WATTEL, 1 juni 2007, nr. 43.050, nr. 7, *NTFR* 2007, afl. 1193.

[781] J.H. ASBREUK en A.B. SCHOONBEEK, "Bewijsgaring in het fiscale boeterecht 'over de grens'", *TFB* 2008, afl. 7; K.L.H. VAN MENS, "Is Liechtenstein een 'schurkenstaat'?", *TFB* 2008, afl. 4.

inlichtingenverzameling en –verstrekking door de bevoegde instanties in de aangezochte staat - door de rechtsinstanties in de verzoekende staat effectief verenigbaar is met de rechtspraak van het Hof van Justitie (*infra* nr. 314 e.v.).

B. Gewaarborgde rechterlijke toetsing

310. AG KOKOTT heeft zich in haar conclusie bij het arrest *Sabou* uitgesproken over de rol van de bevoegde rechter in de verzoekende staat met betrekking tot de ontvangen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 250).[782] De inlichtingen die de aangezochte staat heeft overgedragen op grond van de bijstandsrichtlijn met betrekking tot bepaalde omstandigheden vormen geen doorslaggevend bewijs van het belastbaar feit dat in de verzoekende staat moet worden vastgesteld.[783] De waardering van de wijze waarop de inlichtingen worden gebruikt, is een zaak van het nationale procesrecht. De nationale rechter kan bepalen wat in het afzonderlijke geval de bewijswaarde is van inlichtingen die een andere lidstaat op basis van de bijstandsrichtlijn heeft verstrekt. Deze heeft het recht om te beoordelen dat de inlichtingen bij gebreke van vermelding van de brongegevens of op andere gronden niet bruikbaar zijn.
Voor zover het door fundamentele vrijheden beschermde werkzaamheden van de belastingplichtige betreft, moet de nationale rechter hierbij rekening houden met de doeltreffendheid. Gelet op het in voorliggend onderzoek ingenomen standpunt dat het gebruik van de verkregen inlichtingen via de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek in de verzoekende staat uitvoering van het Unierecht betreft, (*supra* nr. 295) moet de bevoegde rechter in de verzoekende staat rekening houden met het Europees doeltreffendheidsbeginsel.

311. Het Europees doeltreffendheidsbeginsel vereist dat iedere lidstaat zich onthoudt van het nemen van maatregelen die de directe werking van het Europees recht ondermijnen, of meer hinderlijk maken, om zo te verzekeren dat een effectieve uitoefening van de rechten in de Europese verdragen mogelijk is.[784] In het arrest *Meilicke* heeft het Hof van Justitie bepaald dat, volgens vaste

---

[782] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 24-27.
[783] Dit wordt ook door het Hof van Justitie besloten in het arrest *Twoh* in de indrecte belastingen. HvJ 27 september 2007, C-184/05, *Twoh t. Nederland*, overweging 37.
[784] HvJ 13 maart 2007, C-432/05, *Unibet t. Zweden*, overweging 43; HvJ 11 september 2003, C-13/01, *Safalero t. Italië*, overweging 49; HvJ 20 september 2001, C-453/99, *Courage t. Crehan*, overweging

rechtspraak,[785] bij ontbreken van een concrete Unieregeling, de procedureregels ter verzekering van de bescherming van de rechten welke de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen op grond van het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten,[786] een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke staat zijn en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken, de doeltreffendheid.[787] De lidstaten zijn ten gevolge van de nationale procedurele autonomie in beginsel vrij inzake de wijze waarop zij hun rechtssysteem organiseren, zowel wat hun rechterlijke organisatie als de ontwikkeling van hun procesrecht betreft. Dit geeft uiting aan het principe in artikel 291 VWEU van 'executief federalisme', waarbij de Unie de materiële regels uitvaardigt en de lidstaten de materiële regels uitvoeren en afdwingen. De rechterlijke afdwinging is hier een belangrijk aspect van.[788] Het beginsel van de doeltreffendheid vormt met andere woorden een limiet op de nationale procedurele autonomie van de lidstaten.

Het doeltreffendheidsbeginsel speelt volgens het Hof van Justitie een belangrijke rol bij de beoordeling van bewijsmateriaal.[789] In de zaak *eVigilo* over het plaatsen van overheidsopdrachten besloot het Hof "*dat de aanbestedende dienst in ieder geval moet nagaan of er eventueel sprake is van belangenconflicten en passende maatregelen nemen om dergelijke conflicten te voorkomen, te onderkennen en te beëindigen. Het zou onverenigbaar met die actieve rol zijn om de verzoekende partij te verplichten in de beroepsprocedure concreet aan te tonen dat de door de aanbestaande dienst aangewezen deskundigen partijdig zijn. Die oplossing zou voorts in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel (…) met name aangezien een inschrijver in de regel niet in staat is om toegang te hebben tot informatie en bewijsmateriaal aan de hand waarvan hij die*

29; HvJ 14 december 1995, C-312/93, *Peterbroeck t. België*, overweging 12; HvJ 16 december 1976, C-45/76, *Comet t. Nederland*, overwegingen 13-16; HvJ 16 december 1976, C-33/76, *Rewe t. Duitsland*, overweging 5.

[785] HvJ 19 december 2006, C-392/04 en C-422/04, *i-21 Germany t. Duitsland*, overweging 57; HvJ 7 januari 2004, C-201/02, *Wells t. VK*, overweging 67.

[786] J.T. NOWAK (ed.), *EU procedural law*, Oxford, Oxford University Press, 2014; K. LENAERTS, "National remedies for private parties in the light of the EU law principles of equivalence and effectiveness", *Irish Jurist* 2011, 13-37; V. COURONNE, "L'autonomie procédurale des Etats membres de l'Union européenne à l'épreuve du temps", *CDE* 2010, 273-309.

[787] HvJ 30 juni 2011, C-262/09, *Miielicke t. Duitsland*, overweging 55.

[788] J.T. NOWAK, "De bevoegdheid van EU-lidstaten voor de aanname van regels van nationaal procesrecht: grenzen in de rechtspraak van het Hof van Justitie" in N. CARIAT en J.T. NOWAK (eds), *Het recht van de Europese Unie en de Belgische rechter*, Brussel, Bruylant, 2015, 28.

[789] HvJ 28 januari 2010, C-264/08, *Direct Parcel t. België*, overweging 34; HvJ 24 april 2008, C-55/06, *Arcor t. Duitsland*, overweging 191.

partijdigheid kan aantonen.”.[790] Het doeltreffendheidsbeginsel verhinderde hier dat de bewijslast bij de verzoeker komt te liggen, aangezien deze niet in staat was om toegang te verkrijgen tot inlichtingen en bewijsmateriaal aan de hand waarvan hij de partijdigheid kon aantonen. De bewijslast werd gelegd bij de aanbestedende dienst. Toegepast op de gegevensuitwisseling op verzoek vereist dit dat de fiscale administratie moet nagaan of de informatie in de andere staat rechtmatig is verkregen of verzameld, of dat anders de belastingplichtige in de mogelijkheid moet worden gesteld om zelf de rechtmatigheid te controleren door toegang te verlenen tot de verkregen inlichtingen en bewijsmateriaal.

312. Het doeltreffendheidsbeginsel hangt nauw samen met een tweede vorm van effectiviteit die voorkomt in de Europese rechtspraak, namelijk het beginsel van een doeltreffende rechtsbescherming,[791] zoals gecodificeerd in artikel 47 Handvest. Het beginsel, ook wel omschreven als het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, stamt uit de gemeenschappelijke grondwettelijke tradities van de meeste lidstaten.[792] De verhouding tussen de verschillende vormen van doeltreffendheid in de rechtspraak van het Hof van Justitie is niet volledig duidelijk.[793] Uit sommige arresten van het Hof van Justitie kan wellicht worden afgeleid dat het beginsel van doeltreffende rechtsbescherming een aspect vormt van het Europees doeltreffendheidsbeginsel.[794] Andere arresten laten dan weer uitschijnen dat het doeltreffendheidsbeginsel een bestanddeel is van het beginsel van doeltreffende rechtsbescherming.[795] Daarnaast zijn er arresten die de indruk geven dat beide beginselen samen zouden vallen.[796] Enkele andere arresten suggereren dat de twee beginselen naast elkaar staan,[797] of zelfs

---

[790] HvJ 12 maart 2015, C-538/13, *eVigilo t. Litouwen*, overweging 43.

[791] HvJ 22 december 2010, C-279/09, *DEB t. Duitsland*, overweging 31.

[792] HvJ 13 maart 2007, C-432/05, *Unibet t. Zweden*, overweging 37.

[793] Zie de verwijzingen naar de onduidelijke rechtspraak van het Hof van Justitie hieromtrent in: J.T. NOWAK, “De bevoegdheid van EU-lidstaten voor de aanname van regels van nationaal procesrecht: grenzen in de rechtspraak van het Hof van Justitie” in N. CARIAT en J.T. NOWAK (eds), *Het recht van de Europese Unie en de Belgische rechter*, Brussel, Bruylant, 2015, 30-37; J.A.R. VAN EIJSDEN, “De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden”, *TFB* 2014, afl. 1.

[794] HvJ 8 maart 2011, C-240/09, *Lesoochranarske zoskupenie t. Slowakije*, overwegingen 48-50.

[795] HvJ 29 oktober 2009, C-63/08, *Pontin t. Luxemburg*, overweging 49; HvJ 15 april 2008, C-268/06, *Impact t. Ierland*, overweging 47.

[796] HvJ 18 oktober 2012, C-603/10, *Pelati t. Slovenië*, overwegingen 30-31.

[797] HvJ 18 maart 2010, C-317/08 tot C-320/08, *Alassini t. Italië*, overwegingen 52-62; HvJ 13 maart 2007, C-432/05, *Unibet t. Zweden*, overweging 47.

tegenover elkaar.[798] Ten slotte laat het Hof van Justitie uitschijnen dat de doeltreffende rechtsbescherming het doeltreffendheidsbeginsel vervangt.[799]
In afwachting van een definitief standpunt van het Hof van Justitie omtrent de verhouding tussen beide beginselen wordt hier gesteld, vertrekkende vanuit het standpunt van NOWAK, dat het recht op doeltreffende voorziening in rechte, zoals gecodificeerd in artikel 47 Handvest, het uitgangspunt moet vormen voor het Hof van Justitie om te bepalen of de belastingplichtige de ontvangen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie in de verzoekende staat op hun rechtmatigheid heeft kunnen toetsen.[800] Artikel 47 van het Handvest is een grondbeginsel van de EU en vindt in tegenstelling tot het beginsel van de doeltreffendheid zijn weerslag in artikel 6 en 13 EVRM (*supra* nr. 298). Het beginsel van een doeltreffende voorziening in rechte wordt in een tweede stap eventueel uitgebreid of beperkt door het beginsel van de volle werking van het EU-recht, met name het doeltreffendheidsbeginsel.

313. Het Hof van Justitie geeft zelf de indruk de twee stappen-benadering toe te passen in het arrest *Unitrading*.[801] Unitrading had bij de Nederlandse douane goederen voor het vrije verkeer aangegeven met als land van oorsprong Pakistan. De Nederlandse autoriteiten twijfelden echter aan de afkomst van de goederen, waardoor ze monsters namen van de goederen en, een deel van deze monsters verstuurden naar een laboratorium van de Amerikaanse douane en grensbescherming. Na een test verklaarde het laboratorium dat het product met een waarschijnlijkheid van ten minste 98 procent Chinees is. Het feit dat China door de Nederlandse douane-autoriteiten als land van oorsprong werd beschouwd, leidde tot het opleggen van aanvullende rechten van 98.870,40 euro. Unitrading tekende echter bezwaar aan tegen de uitnodiging tot betaling en betwiste het verrichte onderzoek. Het Amerikaans laboratorium reageerde per e-mail op de gestelde vragen van de Nederlandse douane, maar weigerde informatie betreffende de bij de vergelijking betrokken gebieden van China en Pakistan te verstrekken op grond dat dit gevoelige informatie is die volgens de

[798] HvJ 21 februari 2013, C-472/11, *Banif plus bank t. Hongarije*, overwegingen 26-36.
[799] HvJ 22 december 2010, C-279/09, *DEB t. Duitsland*, overwegingen 28-29.
[800] J.T. NOWAK, "De bevoegdheid van EU-lidstaten voor de aanname van regels van nationaal procesrecht: grenzen in de rechtspraak van het Hof van Justitie" in N. CARIAT en J.T. NOWAK (eds), *Het recht van de Europese Unie en de Belgische rechter*, Brussel, Bruylant, 2015, 36.
[801] HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overwegingen 20-30.

wet niet aan iedereen mag worden meegedeeld.[802] Nadat het beroep tegen de beschikking zowel in eerste aanleg, als in hoger beroep werd afgewezen, stelde Unitrading bij de verwijzende rechter, de Hoge Raad der Nederlanden, cassatieberoep in. De verwijzende rechter wilde in wezen vernemen of artikel 47 Handvest zich verzet tegen bewijslevering van de oorsprong van ingevoerde goederen op basis van de resultaten van een onderzoek van een derde, waarover die derde geen opening van zaken geeft noch aan de douaneautoriteiten noch aan de aangever en waardoor het de verdediging wordt bemoeilijkt of onmogelijk gemaakt om de juistheid van de gebruikte conclusie te verifiëren of te weerleggen alsmede de rechter wordt bemoeilijkt in zijn taak om de uitslagen van het onderzoek te waarderen.

Het Hof van Justitie herinnerde eraan dat volgens vaste rechtspraak van het hof met betrekking tot de gerechtelijke procedure de procespartijen, gelet op het beginsel van hoor en wederhoor, dat deel uitmaakt van de rechten van de verdediging als bedoeld in artikel 47 Handvest, het recht moeten hebben om kennis te nemen van alle stukken of opmerkingen die aan de rechter zijn voorgelegd teneinde invloed uit te oefenen op diens beslissing en daarover standpunten uit te wisselen.[803] Het Hof van Justitie bepaalde echter dat zelfs als het onderzoek van het laboratorium belangrijk, of beslissend, was voor de beslechting van het geding, *"de ontvankelijkheid ervan niet ter discussie kan worden gesteld wegens het enkele feit dat dit bewijsmiddel noch door de betrokken partij noch door de aangezochte rechterlijke instantie volledig kan worden geverifieerd, zoals met de onderzoeksresultaten van het Amerikaanse laboratorium in het hoofdgeding het geval lijkt te zijn"*.[804] Op voorwaarde dat de relevantie van een bewijsmiddel dat niet door alle partijen bij de procedure en door de aangezochte rechterlijke instantie volledig kon worden geverifieerd, door de betrokken partij geldig in twijfel kon worden getrokken, door aan te voeren dat dit bewijsmiddel slechts een indirect bewijs van de gestelde feiten vormt en door elementen aan te dragen die andersluidende stellingen kunnen onderbouwen, was het recht van deze persoon op een effectieve rechterlijke

---

[802] Voor een volledig feitenrelaas: HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overwegingen 5-12.

[803] HvJ 4 juni 2013, C-300/11, *ZZ t. Engeland en Wales*, overwegingen 55-56.

[804] HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overweging 24.

bescherming als bedoeld in artikel 47 Handvest volgens het Hof van Justitie in beginsel niet geschonden.
Nadat het Hof van Justitie had vastgesteld dat artikel 47 Handvest *in casu* niet was geschonden, besprak het Hof in tweede orde het doeltreffendheidsbeginsel. Wanneer de nationale rechter vaststelde *"dat het feit dat de bewijslast inzake de oorsprong van de aangegeven goederen rust op degene die de douaneschuld moet voldoen, omdat deze de relevantie van een door de douaneautoriteiten gebruikt indirect bewijsmiddel moet weerleggen, het onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken dit bewijs te leveren, met name omdat dit betrekking heeft op gegevens waarover de schuldenaar niet kan beschikken, moet hij, om de eerbiediging van het doeltreffendheidsbeginsel te verzekeren, gebruikmaken van alle procedurele middelen die het nationale recht hem ter beschikking stelt, waaronder het gelasten van de noodzakelijke maatregelen van instructie"*.[805]
Het Hof van Justitie concludeerde dat artikel 47 Handvest moest worden uitgelegd dat het *"zich niet ertegen verzet dat het door de douaneautoriteiten volgens de nationale procesregels geleverde bewijs van de oorsprong van ingevoerde goederen berust op de resultaten van onderzoek door een derde waarover die derde geen opening van zaken wil geven, noch aan de douaneautoriteiten noch aan de aangever, waardoor de verificatie of de weerlegging van de juistheid van de gebruikte conclusie wordt bemoeilijkt of onmogelijk wordt gemaakt, mits het doeltreffendheidsbeginsel (…) wordt geëerbiedigd"*.[806] Het staat aan de nationale rechtsinstantie om te onderzoeken of dit in het geding is gebeurd. Het Hof van Justitie ging dus in eerste instantie na of artikel 47 Handvest werd geschonden. Niettegenstaande artikel 47 Handvest in beginsel niet zou zijn geschonden, kan een rechter alsnog besluiten dat geen doeltreffende voorziening in rechte is gebeurd wanneer het doeltreffendheidsbeginsel niet wordt geëerbiedigd.

314. In het recente arrest *WebMindLicenses* (hierna WML) heeft het Hof van Justitie zich voor het eerst expliciet uitgesproken over de doeltreffendheid in artikel 47 Handvest en de gevolgen hiervan op de draagwijdte van de controle van de bevoegde rechter op de rechtmatigheid van de verzamelde inlichtingen in

[805] Met verwijzing naar de uitspraak van het Hof van Justitie in de *Direct Parcel* zaak (C-264/08). HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overweging 28.
[806] HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overweging 30.

een fiscaal geschil inzake indirecte belastingen.[807] De zaak draaide in wezen rond knowhow, die bestaat in een interactief communicatiesysteem via het internet, dat een ingewikkeld betalings- en factureringssysteem omvat en waarmee online 'live' vrijetijdsdiensten met volwassenencontent kunnen worden aangeboden. Dhr. Gattyan was de ontwikkelaar van deze knowhow, die hij op 28 januari 2008 had overgedragen aan de Liechtensteinse stichting Prime Web Tech Stiftung, die was opgericht wegens erfrechtelijke redenen. Hij was ook de eigenaar-bestuurder van WML, een handelsvennootschap die in Hongarije op 23 juli 2009 werd ingeschreven en tot de Docler-groep behoorde. Op 28 februari 2008 werd het recht van exploitatie van de knowhow via een licentieovereenkomst overgedragen aan de Portugese vennootschap Lalib. Op 1 oktober 2009 heeft de Portugese vennootschap Hydopest, waarvan Gattyan ook volledige eigenaar was, deze knowhow gekocht. Op 1 september 2009 heeft Hydopest deze knowhow om niet overgedragen aan WML. Dezelfde dag ondertekende WML met Lalib een licentieovereenkomst voor de exploitatie van diezelfde knowhow, waardoor Lalib deze knowhow kon blijven exploiteren. Lalib exploiteerde de betrokken knowhow op verschillende internetsites die vrijetijdsdiensten met volwassenencontent aanboden met 'acteurs' vanuit de hele wereld. Om van de dienst gebruik te kunnen maken, kochten de leden van de websites via creditkaart of elektronische betaalmogelijkheden van Lalib een bepaald credit dat zij konden gebruiken om met de 'acteurs' te chatten of de door hun aangeboden optredens te bekijken. In 2012 heeft Lalib tegen marktprijs haar overeenkomsten betreffende de exploitatie van de knowhow, databases, klantenbestanden en beheersknowhow verkocht aan een Luxemburgse vennootschap die, net zoals WML, tot de Docler-groep behoorde. Volgens WML was Lalib in 2008 bij de exploitatie van de knowhow betrokken, omdat de voornaamste Hongaarse banken toen deze diensten voor onlinebetaling niet aanboden aan verrichters van diensten met content voor volwassenen, terwijl de overige banken niet over de vereiste technische capaciteit beschikten om betalingen per bankkaart via deze websites te kunnen afhandelen.[808]

Na een fiscale controle over een deel van 2009 en de jaren 2010 en 2011 heeft de fiscale administratie in eerste aanleg bij beslissing van 8 oktober meerdere

---

[807] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*.

[808] Een samenvatting van de inleidende feiten van het arrest *WML*: HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 14-23.

navorderingen in de btw opgelegd omdat het door deze administratie verkregen bewijs aantoonde dat bij de licentieovereenkomst tussen WML en Lalib het recht van exploitatie niet daadwerkelijk aan Lalib was overgedragen, aangezien deze knowhow in feite door WML werd geëxploiteerd, nu Gattyan alle noodzakelijke besluiten nam, zodat de exploitatie in feite moest worden geacht in Hongarije te hebben plaatsgevonden. De fiscale administratie in eerste aanleg had WML ook een geldboete opgelegd. De nationale belasting- en douanedienst was van mening dat de knowhow niet daadwerkelijk door en voor werd geëxploiteerd en WML, door de licentieovereenkomst te sluiten, zich aan misbruik van recht had schuldig gemaakt omdat ze beoogde de Hongaarse fiscale wetgeving te omzeilen om in Portugal lager te worden belast. Bij deze belissing hadden de Hongaarse fiscale administraties zich gebaseerd op bewijs dat in het geheim door andere Hongaarse autoriteiten was verkregen. Zo had de strafrechtelijke onderzoekscommissie van de nationale belasting- en douanedienst, parallel aan de fiscale procedure, een strafprocedure gevoerd. Deze onderzoekscommissie had in het raam van deze procedure met machting van de onderzoeksrechter telefoongesprekken van verschillende personen afgeluisterd, waaronder van Gattyan, de juridische adviseur van WML, haar boekhouder en de eigenaar van Lalib. Daarnaast had zij e-mails van WML in beslag genomen en een kopie daarvan bewaard, ditmaal zonder rechterlijke machtiging. WML had van de fiscale administratie in eerste aanleg een PV ontvangen met als bijlage het in de strafprocedure verkregen bewijs dat deel uitmaakte van het dossier van de fiscale procedure en zij werd in de gelegenheid gesteld om door deze fiscale administratie daarover te worden gehoord. Aangeziend de strafprocedure echter nog niet het stadium van de tenlastelegging had bereikt, kon WML nog steeds niet het volledige strafdossier inzien.[809]

315. WML stelde beroep in tegen de beslissing van de nationale belasting- en douanedienst bij de bestuurs- en arbeidsrechter te Boedapest, om zowel het misbruik aan te vechten als het gebruik van het bewijs dat in het geheim werd verkregen in de parallelle strafprocedure waartoe zij geen toegang heeft gehad. De verwijzende rechter stelde 17 prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. Zo

[809] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 24-30.

wilde hij weten of uit de doelstellingen van de btw-richtlijn en het beginsel van effectiviteit voortvloeit dat de fiscale administratie moet kunnen beschikken over de voor de doeltreffende inning van de belasting noodzakelijke procedurele middelen - waaronder ook methoden voor de verkrijging van informatie, die alleen bekend is bij de autoriteiten die deze methoden gebruiken - en kennis kan nemen van de in een strafprocedure verkregen bewijs en dat bewijs kan worden gebruikt als grond voor een administratieve beslissing. In het raam daarvan vroeg hij zich in het bijzonder af welke grenzen de bepalingen van het Handvest aan de institutionele en procedurele autonomie van de lidstaten stellen.[810]
Voor de te beantwoorden vraag in deze paragraaf of de nationale rechter van de ontvangende staat de rechtmatigheid van inlichtingen verkregen uit een andere staat moet kunnen beoordelen, is in het bijzonder prejudiciële vraag vijftien van belang: *"Vereist de doeltreffendheid bedoeld in artikel 47 van het Handvest dat de bestuursrechter die uitspraak doet over het beroep tegen de administratieve beslissing van de belastingdienst van de lidstaat, in een procedurele situatie als in casu kan nagaan of het voor de strafvervolging in de strafprocedure in het geheim vergaard bewijs om rechtmatige wijze is verkregen, met name wanneer de belastingplichtige op wie de strafprocedure betrekking had, in die parallelle strafprocedures geen kennis van die documenten heeft kunnen nemen en evenmin de rechtmatigheid van de verkrijging van die documenten bij een rechter heeft kunnen betwisten?"*.[811] AG WATHELET heeft zich over deze vraag niet uitgesproken.

316. Het Hof van Justitie oordeelde dat de doeltreffendheid van de door artikel 47 Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door artikel 47 en het Handvest in het algemeen gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.[812] Aan die vereiste is voldaan als de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de fiscale administratie om btw na te vorderen,

[810] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 31-36.
[811] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 28.
[812] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 87.

gemachtigd is te controleren of de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgericht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen conform dat recht.[813]

317. Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, dat zijn originele grondslag vindt in artikel 6 en artikel 13 EVRM, vereist dat de rechter ten gronde de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen uit de aangezochte staat kan toetsen. Het internationaal vertrouwen tussen staten vormt het uitgangspunt, maar de bevoegde rechter moet in het geval van het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie kunnen toetsen of de inlichtingen conform de fundamentele rechten zijn verkregen of verzameld door de aangezochte administratie. Tenzij de rechter zich ervan kan vergewissen dat reeds door een rechtsinstantie in de aangezochte staat, in een procedure op tegenspraak, een toetsing is gebeurd of de inlichtingen zijn verkregen in overeenstemming met deze rechten. Momenteel is er evenwel geen rechterlijke toetsing in de aangezochte staat met betrekking tot de inlichtingen die worden overgedragen op grond van een ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, waardoor de rechter in de verzoekende staat steeds verplicht is om zelf te controleren of de inlichtingen in de andere staat zijn verkregen in overeenstemming met de fundamentele rechten.
De rechter in de verzoekende staat moet daarnaast kunnen controleren of de verzoekende administratie de procedure van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie correct heeft nageleefd, meer bepaald het respecteren van de inhoudelijke vereisten van het verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 142) en de interne beperkingen in het WIB 92, zoals de aanslagtermijnen waarbinnen onderzoekshandelingen kunnen worden verricht (*supra* nr. 92).
De rechter ten gronde moet toegang verkrijgen tot zowel het verstuurde verzoek om inlichtingen naar de buitenlandse fiscale administratie als het antwoord van

[813] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 88.

de buitenlandse administratie om zijn taak op een adequate wijze te kunnen uitvoeren (*supra* nr. 290).

318. Een interessant toepassingsgeval van de problematiek betreft het vonnis van de fiscale rechtbank van eerste aanleg van Mantua op 13 mei 2010 en die van Milaan op 15 oktober 2009.[814] Beide zaken behandelden belastingaanslagen opgelegd door de Italiaanse fiscale administratie op grond van financiële en overige inlichtingen, verkregen, via de procedure van de gegevensuitwisseling, van een buitenlandse fiscale administratie. De rechtbank van Mantua onderzocht of het rechtmatig was om een belastingaanslag op te leggen op grond van een *'qualified reporting'* die, voortvloeiend uit gegevensuitwisseling op basis van de bijstandsrichtlijn, de Italiaanse administratie financiële inlichtingen verschafte, waaruit bleek dat de belastingplichtige inkomsten in verband met een rekening gehouden in een financiële instelling in Liechtenstein niet had aangegeven. De belastingplichtige was van mening dat de aanslag onwettig was, gelet op het gegeven dat de bewuste documenten niet als bijlage werden meegestuurd door de aangezochte staat. De rechtbank van eerste aanleg te Mantua sloot zich aan bij het standpunt van de belastingplichtige en stelde vast dat de Italiaanse fiscale administratie in haar fiscaal onderzoek, door een *'qualified reporting'* te aanvaarden van een niet verder verduidelijkte buitenlandse autoriteit, had bijgedragen aan de inbreuk van deze laatste op de verplichting om de documenten bij te voegen.
De rechtbank van Milaan voerde een verder onderzoek naar de bewijswaarde van het door de Italiaanse fiscale administratie ontvangen rapport. De rechtbank van eerste aanleg oordeelde dat de verkregen Engelse inlichtingen een buitensporig onbetrouwbaar karakter hebben, aangezien deze slechts *'a mere circumstantial evidence'* betreffen. In deze zaak had de buitenlandse fiscale administratie als bijlage verschillende kopieën van de beweerde financiële inlichtingen en de *'synthetic brochure'*, met daarin de belangrijkste informatie over de Vaduz trust company, toegevoegd aan de verstuurde inlichtingen. De rechtbank beschouwde alle kopieën als formeel gebrekkig, gelet op hun niet geverifieerde aard, omdat deze documenten er niet in slaagden de officiele

[814] Rb. Mantua 13 mei 2010, nr. 137 en Rb. Milaan 15 oktober 2009, nr. 367, besproken in P. MASTELLONE, "First decisions in the Liechtenstein case: exchange of information, burden of proof and taxpayer's rights protection", *Rivista di diritto tributario Internazionale* 2011, 499-519.

afkomst van de Liechtensteinse financiële instelling boven alle twijfel te verheffen.
Beide rechtbanken besloten aldus de aanslagen te vernietigen, gelet op het feit dat de wettigheid van de overgedragen inlichtingen via de gegevensuitwisseling niet kon worden vastgesteld op basis van de meegestuurde documenten.

§ 2. Toelaatbaarheid van de verkregen inlichtingen

319. Volgens het Hof van Justitie heeft de belastingplichtige het recht om de ontvangen inlichtingen via het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie ter discussie te stellen in de verzoekende staat volgens de nationale regels en procedures die in deze laatste staat gelden (*supra* nr. 257).[815] De (bijstands)richtlijn ziet namelijk niet op het recht van de belastingplichtige om de juistheid van de uitgewisselde inlichtingen te betwisten. Het is derhalve uitsluitend zaak van het nationale recht om daaromtrent regels te bepalen. Deze visie van het Hof van Justitie leidt ertoe dat de bescherming van de belastingplichtige in beginsel afhankelijk zal zijn van staat tot staat. Het EHRM bevestigde daarnaast dat artikel 6 EVRM niet ziet op de toelaatbaarheid van bewijsmiddelen, aangezien dit in de eerste plaats toekomt aan het nationaal recht: *"Si l'article 6 garantit le droit à un procès équitable, il ne réglemente pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne"*.[816]
De toelaatbaarheid van de verkregen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie wordt bijgevolg besproken aan de hand van de Belgische nationale 'praktijk'.

A. De uitsluitingsregel

320. Het principe van toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs is voornamelijk ontwikkeld geweest in het strafrecht.[817] De regel dat onrechtmatig verkregen bewijs niet mag bijdragen tot het bewijs van het misdrijf is voor het eerst terug te vinden in een arrest van het Hof van Cassatie van 12 maart 1923:

---

[815] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 48.
[816] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, overweging 40.
[817] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 203-206.

"Attendu qu'on ne saurait tenir compte de constatations faites en dehors des règles protectrices de l'inviolabilité du domicile.".[818] Het Hof van Cassatie stelde in dit arrest, onvoorwaardelijk, dat onrechtmatig verkregen bewijs niet tot de bewijsvoering mag worden toegelaten.[819] Dit principe staat gekend als de *exclusionary rule* of de uitsluitingsregel.[820] Nog maar enkele maanden later, in een arrest van 10 december 1923, werd de regel al bevestigd door het Hof van Cassatie.[821] Deze zaak had betrekking op een fiscale visitatie krachtens de wet inzake het accijnsregime van alcohol (29 augustus 1919), waar sprake zou zijn geweest van onrechtmatigheden. De conclusie van toenmalige eerste advocaat-generaal LECLERCQ bij het arrest, wiens conclusie volledig werd gevolgd door het Hof van Cassatie, wordt beschouwd als het 'ware startpunt' van de regel van uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs.[822]

Het openbaar ministerie concludeerde: *"Il est souverainement et définitivement décidé qu'en faisant la constatation à laquelle ils ont procédé, les agents du fisc ont commis une illégalité. D'après la mémoire à l'appui du pourvoi, cette illégalité ne constituerait qu'une vice de forme qui empêcherait simplement le procès-verbal de faire preuve entière; la preuve qu'il n'apporte pas pourrait être complétée par d'autres éléments, notamment par l'aveu que le défendeur aurait fait au cours des poursuites entamées sur ce procès-verbal. C'est là une erreur. Ce qui est illégal, ce n'est pas la façon dont le procès-verbal a été rédigé ou dressé; c'est l'action commisse par les agents du fisc et après laquelle ils ont dressé le procès-verbal: agissant en qualité de fonctionnaire de l'ordre administrative ou judiciaire, ils se sont introduits dans le domicile d'un habitant contre le gré de celui-ci, hors les cas prévus et sans les formalités prescrites par la loi. En dehors de pourquites éventuelles contre ses auteurs, cette action illégale ne peut avoir ni directement ni indirectement aucune conséquence légale. La police judiciaire, comme la définit l'article 8 du Code d'instruction criminelle, recherche les crimes, les délits et les contraventions, en rassemble les preuves et en livre les auteurs aux tribunaux chargés de les punir. Dans*

---

[818] Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233.

[819] PH. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys&Breesch, 1992, 347-348.

[820] F. GOOSSENS, *Het onrechtmatig verkregen bewijs: begrip en gevolgen*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 56-57.

[821] Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 66.

[822] B. COOPMAN, "Rechtmatig en loyaal bewijs in de fiscale (staf)procedure. Grondslagen" in L. HUYBRECHTS, J. MALHERBE en H. HERTOGHS (eds.), Diegem, Ced.Samsom, 1998, 186.

l'accomplissement de cette mission, les agents, chargés de cette police, ne peuvent, précisément parce qu'ils n'existent que pour faire respecter la loi, accomplir aucune action illégale. Toute illégalité dont ils se rendaient coupables est sans effect au point de vue de l'exécution de leur tâche. Le fait que cette action illégale leur aurait permis de constater légalement n'est pas constaté. Quand l'administration prétend tirer profit du renseignement obtenu à l'aide de cette illégalité, mettre à fruit cette illégalité, elle oublie que la chose frugifère étant une action illégale, toutes les conséquences qu'elle en tire contre l'homme qui en été la victime, sont entâcées du même vice d'illégalité. N'existant que pour assurer le respect de la loi, l'administration se nie elle-même en voulant s'appuyer sciemment sur les illégalités commises par ses agents.".[823]

De uitsluitingsregel geldde niet alleen voor het onrechtmatig verkregen bewijs op zich, maar ook voor alle bewijs dat op grond van het onrechtmatig verkregen bewijs werd verkregen – *Cette action ne peut avoir ni directement ni indirectement aucune conséquence légale* – meer bepaald de zogenaamde 'vruchten van de vergiftigde boom'.[824]

321. De toepassing van de uitsluitingsregel was in beginsel onbetwist in alle takken van het recht, met inbegrip van het fiscaal recht.[825] Een toepassing van deze regel in het fiscaal recht met betrekking tot de van een buitenlandse fiscale administratie verkregen inlichtingen wordt teruggevonden in een arrest van het hof van beroep te Antwerpen op 15 januari 1996.[826] In deze zaak had de Belgische fiscale administratie zich voor wat betreft de door de belastingplichtige behaalde inkomsten in Nederland gebaseerd op informatie verkregen van de Nederlandse fiscale administratie voor het vestigen van de aanslagen in de aanslagjaren 1980 tot 1983. Volgens de belastingplichtige was de verkrijging van deze inlichtingen echter gebeurd in strijd met de rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek. De inlichtingen waren dus niet rechtsgeldig bekomen, waardoor de in het geding zijnde aanslagen nietig waren. De fiscale

---

[823] Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 66, concl. P. LECLERCQ.

[824] Het Hof van Cassatie heeft in latere arresten expliciet bevestigd dat onrechtmatig verkregen bewijs noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks door de rechter in aanmerking mag worden genomen. Cass. 16 juni 1987, *Arr.Cass.* 1986-87, afl. 627; Cass. 13 mei 1986, *Pas.* 1986, I, 1107.

[825] Gent 29 maart 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 801, 11; T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2004, 174.

[826] Antwerpen 15 januari 1996, *FJF* 1996, afl. 1996/84.

administratie verdedigde de geldigheid van de bekomen inlichtingen en van de gevestigde aanslagen door te stellen dat in deze zaak op correcte wijze de bepalingen van artikel 244*bis* WIB (huidig artikel 338 WIB 92) waren toegepast en de gegevensuitwisseling plaatsvond tussen de terzake bevoegde autoriteiten. Volgens de intern-administratieve richtlijnen mocht de gegevensuitwisseling enkel gebeuren op het niveau van het Hoofdbestuur der Directe Belastingen te Brussel, waardoor de lokale controles niet gemachtigd waren rechtstreeks aan de buitenlandse administraties inlichtingen te vragen.[827]

De fiscale administratie toonde aan dat de inlichtingen met betrekking tot de door de belastingplichtige in Nederland behaalde inkomsten op 16 januari 1985 waren meegedeeld aan de het hoofdbestuur inzake directe belastingen door de Directie Algemene Fiscale Zaken van het Nederlandse Ministerie van Financiën. Na verder onderzoek van het hof van beroep bleek dat de taxatieambtenaar echter reeds op 16 oktober 1984 drie kennisgevingen van aanslag van ambtswege aangaande aanslagjaren 1980-1982 en een bericht van wijziging van aangifte aangaande aanslagjaar 1983 aan de belastingplichtige had verzonden. Hieruit bleek dat de ambtenaar reeds geruime tijd voor de 'officiële' gegevensuitwisseling in kennis was van de inlichtingen met betrekking tot de bewuste in Nederland behaalde inkomsten. Deze feitelijkheden wezen volgens het hof van beroep erop dat er al voor 16 januari 1985 informele contacten waren geweest tussen de lokale fiscale administraties van Genk en Roermond.

Nu was vastgesteld dat de inlichtingen, waarop werd gesteund ter bepaling van de voor de aanslagjaren 1980-1983 belastbare grondslagen, op onrechtmatige en dus onwettige, wijze werden bekomen, kunnen deze niet worden aangewend als bewijsmiddel ter vaststelling van de belastbare inkomsten volgens het hof van beroep: *"Dat immers, elk bewijsmiddel dat door de belastingadministratie wordt ingeroepen op een wettige wijze moet verkregen zijn; dat dit algemeen erkend beginsel verhindert dat inlichtingen, die uit het buitenland zijn verkregen met schending van bilaterale of multilaterale regelingen inzake bijstand bij de vestiging van de belasting, een geldig bewijs zouden vormen voor Belgische belastingheffingsdoeleinden; dat immers, dergelijke bewijsmiddelen slechts door machts- of bevoegdheidsovertreding verkregen worden."*.[828]

---

[827] Com. Ov., nr. 3/41 en nr. 26/15.

[828] Antwerpen 15 januari 1996, *FJF* 1996, afl. 1996/84.

Het hof van beroep bepaalde verder dat het feit dat de bewuste inlichtingen en gegevens naderhand wel wettelijk en op officiële wijze werden uitgewisseld niet de al begane onwettigheid kon rechtvaardigen. Nu vaststaat dat de ambtenaar de onwettig verkregen inlichtingen effectief had aangewend om aangaande de vermelde aanslagjaren de belastbare grondslag vast te stellen, de met betrekking tot deze aanslagjaren gevoerde taxatieprocedure *ab initio* door nietigheid werd aangetast, waaruit volgde dat ook de latere administratieve rechtshandelingen, de betwiste aanslagen, nietig waren.

322. Het arrest van het hof van beroep te Antwerpen vormt bijgevolg een treffende toepassing van de uitsluitingsregel. Iedere onrechtmatigheid die wordt begaan door de fiscale administratie leidt tot de automatische uitsluiting van de verzamelde inlichtingen. Interessant hier is het feit dat de machtsoverschrijding door de fiscale administratie, het buiten de interne grenzen van de toegekende bevoegdheid treden in het geval van de gegevensuitwisseling op verzoek, leidt tot het uitsluiten van de uit een andere staat verkregen inlichtingen. Het hof van beroep paste daarnaast ook de theorie van de 'vruchten van de vergiftigde boom' toe door vast te stellen dat door de onrechtmatigheid de taxatieprocedure *ab initio* door nietigheid was aangetast, waaruit automatisch volgde dat latere administratieve rechtshandelingen eveneens nietig waren.

323. Het hof van beroep te Luik heeft zich in een arrest van 20 maart 2002 in gelijkaardige zin uitgesproken.[829] In deze zaak had de fiscale administratie zich gebaseerd op inlichtingen verkregen van de Britse fiscale administratie om de betwiste belastbare grondslagen van de belastingplichtige vast te stellen. Op het moment dat de belastingplichtige echter de rechtmatigheid van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek wilde controleren, bleek dat de verzoeken om inlichtingen zich niet in het fiscaal dossier bevonden. Hoewel de Belgische administratie de situatie erkende, was deze van mening dat de voorziene antwoorden van de Britse fiscale administratie volstonden ter ondersteuning. De belastingplichtige was echter van mening dat hij door dit tekort de absolute mogelijkheid werd ontnomen om de wettigheid van de verzoeken om

[829] Luik 20 maart 2002, *FJF* 2004, afl. 2004/7.

inlichtingen te controleren, in het bijzonder of de procedure was verlopen via het hoofdbestuur.

Het hof van beroep stelde vast dat zowel het hof als de belastingplichtige niet in staat waren om de bewering van de administratie te controleren, hoewel dat de bewijslast van de rechtmatigheid van de procedure deze laatste toekomt. Het feit dat de Britse fiscale administratie in het raam van de samenwerking tussen beide staten had geantwoord, impliceerde niet *ipso facto* dat de verzoeken niet door een gebrek konden zijn aangetast. Het hof van beroep zag zich op grond van een onvolledig fiscaal dossier en het gegeven dat de correspondentie geen verzameling van voldoende ernstige en precieze vermoedens vormde ter ondersteuning van de thesis van de administratie genoodzaakt het voordeel van de twijfel te geven aan de belastingplichtige. Het hof van beroep vernietigde dus de betwiste aanslagen.

B. De evolutie van Antigoon in het strafrecht

324. In een arrest van 14 oktober 2003, beter bekend als het Antigoon-arrest,[830] bracht het Hof van Cassatie, zoals DERUYCK het treffend verwoordde, een *"Umwertung aller Werte"*[831] teweeg op het gebied van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht.[832] Het Hof van Cassatie maakte die dag een einde aan de decennialange toepassing van de *ipso facto* uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal.[833] De feiten die aan de basis van het arrest lagen, waren eenvoudig. De beklaagde werd op 29 september 2000 aan een veiligheidsfouillering onderworpen, waarbij in zijn jaszak autosleutels werden aangetroffen. Met deze sleutels werd het voertuig van de beklaagde geopend en grondig doorzocht, waarbij een geladen geweer met een weggevijld serienummer werd aangetroffen. De zoeking in het voertuig

---

[830] De term "Antigoon" heeft betrekking op een gecoördineerde politieactie te Antwerpen, hoewel het hof van beroep te Antwerpen in zijn arrest van 11 april 2003, dat aan de basis ligt van het Antigoon-arrest, heeft erkend dat deze politieactie geen rol speelt in deze zaak (Antwerpen 11 april 2003, *RABG* 2004, 335, noot F. SCHUERMANS.).

[831] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 206.

[832] Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *RW* 2003-04, 814, concl. M. DE SWAEF, *RABG* 2004, 333, noot F. SCHUERMANS, *T.Strafr.* 2004, 129, noot PH. TRAEST.

[833] Zie o.a. Cass. 23 april 2002, AR P.01.0277.N; Cass. 13 januari 1999, *Arr.Cass.* 1999, 28; Cass. 9 december 1997, *RW* 1997-98, 1441; Cass. 4 januari 1994, *Arr.Cass.* 1994, I, 1; Cass. 16 september 1974, *Pas.* 1975, I, 48.

had volgens de commissaris van de politie plaatsgevonden omdat de drugsectie van de politie in het bezit was van drugsgerelateerde informatie aangaande de beklaagde. Deze informatie betrof volgens de procureurs des Konings een pv opgesteld in 1999 naar aanleiding van een drugcontrole in het café waarvan beklaagde uitbater was. Dit onderzoek resulteerde in een beschikking tot buitenvervolgingstelling.

325. Het hof van beroep te Antwerpen verklaarde de zoeking in het voertuig van de beklaagde onrechtmatig, omdat er op het moment van de zoeking geen redelijke gronden waren om aan te nemen dat het voertuig van beklaagde werd gebruikt om één van de redenen opgesomd in artikel 29 van de wet op het politieambt[834].[835]

Ondanks de vastgestelde onrechtmatigheid veroordeelde het hof van beroep de beklaagde op grond van het door de onrechtmatige zoeking opgeleverde bewijs, het verboden wapen: *"Dat de enkele omstandigheid dat dit wapen slechts kon worden aangetroffen als gevolg van een onrechtmatige zoeking in het voertuig dan ook niet van aard is om de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal aan te tasten. Overwegende dat het optreden van de politie evenmin aan te merken is als een ernstige inbreuk op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van beklaag de aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan."*.[836]

326. Het Hof van Cassatie overwoog met betrekking tot het Cassatieberoep tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen: *"dat de omstandigheid dat een bewijselement op onrechtmatige wijze werd verkregen,* ***in de regel*** *slechts tot gevolg heeft dat de rechter, bij het vormen van zijn overtuiging, dat*

---

[834] Artikel 29 van de wet op het politieambt bepaalt wanneer de politieambtenaren kunnen overgaan tot het doorzoeken van een voertuig, met name indien zij redelijke gronden hebben om te denken dat het voertuig (eventueel) wordt gebruikt: om een misdrijf te plegen, om opgespoorde personen of personen die aan een identiteitscontrole willen ontsnappen een schuildplaats te geven of te vervoeren, om een voor de openbare orde gevaarlijk voorwerp, overtuigingsstukken of bewijsmateriaal in verband met een misdrijf op te slaan of te vervoeren. Art. 29 wet 5 augustus 1992 op het politieambt, *BS* 22 december 1992.

[835] Antwerpen 11 april 2003, *T.Strafr.* 2004, afl. 14, 147-148. Voor een kritiek op de vaststelling van het hof van beroep dat de zoeking van het voertuig als onrechtmatig moet worden beschouwd: D. De Wolf, "Nieuwe wending in de rechtspraak betreffende de sanctie bij onrechtmatig verkregen bewijs: het cassatiearrest van 14 oktober 2003", *RW* 2003-04, 1236.

[836] Antwerpen 11 april 2003, *T.Strafr.* 2004, afl. 14, 147-148.

gegeven rechtstreeks noch onrechtstreeks in aanmerking mag nemen: hetzij wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid; hetzij wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast; hetzij wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces.".[837] Het Hof van Cassatie draait sinds dit arrest de uitsluitingsregel volledig om.[838] Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal kan in de regel bijdragen tot de oordeelsvorming van de rechter, tenzij in de drie voorgeschreven gevallen.

327. In een arrest van 23 maart 2004 verduidelijkte het Hof van Cassatie zijn Antigoon-criteria.[839] Zo stelde het Hof dat de rechter *'alleen dan'* geen rekening mag houden met onrechtmatig verkregen bewijs, in plaats van *'in de regel'* zoals gebruikt in het arrest van 14 oktober 2003, wanneer één van de drie gevallen van uitsluiting toepasselijk is. Daarnaast verduidelijkte het Hof van Cassatie de uitsluitingsgrond van het recht op een eerlijk proces: *"dat het de rechter staat de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs te beoordelen in het licht van de artikelen 6 EVRM of 14 IVBPR, rekening houdende met de elementen van de zaak in haar geheel genomen, inbegrepen de wijze waarop het bewijs verkregen werd en de omstandigheden waarin de onrechtmatigheid werd begaan. Overwegende dat de rechter bij dit oordeel, onder meer, een of het geheel van volgende omstandigheden in afweging kan nemen: hetzij dat de overheid die met de opsporing, het onderzoek en de vervolging van misdrijven is belast, al dan niet de onrechtmatigheid opzettelijk heeft begaan; hetzij dat de ernst van het misdrijf veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt; hetzij dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van het misdrijf betreft."*.[840] Het Hof van Cassatie voorziet de rechter ten

---

[837] Cass 14 oktober 2003, *T.Strafr.* 2004, 132.

[838] A. MASSET, "Les preuves illégales et irrégulières en matière pénale: 8 ans d'application du test Antigone" in BELGISCH-LUXEMBURGSE UNIE VOOR STRAFRECHT (ed.), *Bewijs in strafzaken – La preuve en droit pénal*, Brugge, Die Keure, 2011, 1-35; F. VERBRUGGEN, "Vindt het Spook van Antigoon rust? Franstalig 'schoonmoedersarrest' als slotluik van de nieuwe cassatierechtspraak over de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs?" (noot onder Cass. 12 oktober 2005), *T.Strafr.* 2006, 26-31; B. DE SMET, "Stromingen in het stelsel van nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T.Strafr.* 2005, 248-266; S. BERNEMAN, "Sanctionering van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal: een inleiding tot het Antigoon-arrest van 14 oktober 2003", *T.Strafr.* 2004, afl. 1, 2-39.

[839] Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N, *Arr.Cass.* 2004, afl. 3, 518, *RABG* 2004, afl. 16, 1061, noot F. SCHUERMANS, *Rev.dr.pén.* 2005, 661 (verkort), noot C. DE VALKENEER.

[840] Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N, *Arr.Cass.* 2004, afl. 3, 518.

gronde van drie beoordelingscriteria: al dan niet opzettelijk de onrechtmatigheid begaan, ernst van het misdrijf overstijgt veruit de begane onrechtmatigheid en het onrechtmatig bewijs betreft een materieel element van het bestaan van het misdrijf.[841] Uit de woorden 'onder meer' blijkt dat deze drie beoordelingscriteria slechts exemplatief zijn.

328. DERUYCK betreurde dat het Hof van Cassatie liet uitschijnen dat enkel in het geval van een opzettelijke onrechtmatigheid tot bewijsuitsluiting moest worden besloten en niet in het geval van grove veronachtzaming.[842] In dat opzicht moet worden gewezen op het arrest van het Hof van Cassatie van 23 september 2008 na de terechte kritiek van DERUYCK.[843] In het raam van een zaak van oplichting wilde de politie een zoeking uitvoeren in een loods die werd gehuurd door de in verdenking gestelde. De parketmagistraat gaf de opdracht een zoeking met toestemming van de eigenaar van de loods te doen. De eigenaar van de loods gaf hiervoor zijn toestemming en na het vorderen van een slotenmaker bekwam de politie meerdere bewijsstukken.[844] Na de zoeking werd de in verdenking gestelde voor het eerst op de hoogte gesteld. De onderzoeksrechter was, net zoals de raadkamer van Leuven, van mening dat de zoeking onrechtmatig was, omdat niet de eigenaar toestemming kon geven, maar wel de huurder. De raadkamer sprak daarop de nietigheid uit van de zoeking en alle daaropvolgende onderzoekshandelingen. De Brusselse Kamer van inbeschuldigingstelling (hierna KI) bevestigde het standpunt van de raadkamer in een arrest van 21 juni 2007, dat echter werd vernietigd door het Hof van Cassatie in een arrest van 4 december 2007 gelet op het niet-toepassen van de Antigoon-toets. Het Hof van Cassatie verwees de zaak terug naar de KI. De KI besloot in een tweede arrest van 28 februari 2008 dat de zoeking nietig was en paste vervolgens wel Antigoon toe.[845] SCHUERMANS hekelt het gebruik van

---

[841] R. VERSTRAETEN en S. DE DECKER, "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam" (noot onder Cass. 16 november 2004), *T.Strafr.* 2005, 290-292.

[842] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 218.

[843] Cass. 23 september 2008, AR P.08.0519.N, *T.Strafr.* 2009, 151-152, noot F. SCHUERMANS.

[844] De feiten worden uiteengezet op basis van het arrest van het Hof van Cassatie en de noot van SCHUERMANS. F. SCHUERMANS, "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt Cassatie de teugels aan?" (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, 152-153.

[845] KI 28 februari 2008, nr. 753, onuitg.

de term 'nietig'.[846] Hij wijst terecht op de mogelijke verwarring met het eerste Antigoon-criterium. De zoeking is al dan niet onrechtmatig gebeurd, waarna de bewijzen eventueel nietig kunnen worden verklaard. De KI bepaalde dat de onrechtmatigheid niet opzettelijk was begaan, maar evenwel berustte op een verkeerde interpretatie van de opdracht van het openbaar ministerie. Nochtans kon deze vergissing volgens de KI niet verschoonbaar zijn in hoofde van de agenten nu *"het toch algemeen geweten is dat een verhuurder de huurder niet is die een eigen privacy heeft en waarvoor een huiszoekingsbevel of de toelating van laatstgenoemde noodzakelijk is"*.[847] De KI weerde op grond hiervan alle bewuste stukken uit de debatten. Tegen dit arrest van 28 februari 2008 voorzag de procureur-generaal zich een tweede keer in cassatie. Volgens het openbaar ministerie oordeelden de appelrechters ten onrechte dat de onrechtmatige zoeking op een *'niet-verschoonbare vergissing'* steunde die tot uitsluiting van het bewijs moest leiden, ondanks dat zij vaststelden dat de onrechtmatigheid *'niet opzettelijk is begaan'*, dat de stukken die bij de gewraakte zoeking in beslag waren genomen geen invloed hebben gehad op het verder verloop van het onderzoek en dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van het misdrijf betrof en dat het onderzoek onafhankelijk van de zoeking was verdergezet.

Het Hof van Cassatie herhaalde dat het de rechter staat de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs, dat de wet niet uitdrukkelijk nietig verklaart, te beoordelen in het licht van artikel 6.1. EVRM, rekening houdende met elementen van de zaak in haar geheel genomen, met inbegrip van de wijze waarop het bewijs is verkregen en de omstandigheden waarin de onrechtmatigheid wordt begaan: *"Niet alleen het doelbewust maar ook de grove veronachtzaming van de belangen van de beklaagde en van diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak kunnen daarbij in rekening worden gebracht. Het is daarbij niet onredelijk dat de rechter bij vaststelling van een ernstige, dit is niet-verontschuldigbare fout van de verbalisant, daaruit afleidt dat aan de aldus verzamelde gegevens geen bewijswaarde kan worden gehecht."*.[848] Het Hof van Cassatie besloot daarom dat de appelrechters hun beslissing die stukken die ten

---

[846] F. SCHUERMANS, "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt Cassatie de teugels aan?" (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, OM153.

[847] Cass. 23 september 2008, AR P.08.0519.N, *T.Strafr.* 2009, 151.

[848] Cass. 23 september 2008, AR P.08.0519.N, *T.Strafr.* 2009, 151.

gevolge van de gewraakte huiszoeking in beslag waren genomen, als bewijs uit te sluiten, naar recht verantwoorden. Het Hof van Cassatie bevestigde in deze zaak dat niet alleen een opzettelijkheid, maar ook een grove veronachtzaming kan leiden tot de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs.

329. Het criterium van de afweging van de ernst van het misdrijf ten opzichte van de ernst van de begane onrechtmatigheid heeft in de rechtsleer veel kritiek mogen ontvangen. Zo stelt DE SMET: *"Is het voor de verdediging in assisenzaken dan nog mogelijk om nietigheden aan te voeren? Bij de politiediensten kan de indruk ontstaan dat in ernstige zaken alles is toegelaten en dat de regels over dwangmiddelen niet meer moeten worden nageleefd. Men komt dan tot de paradox dat in zaken voor de politierechtbank de notie van een eerlijk proces strikter wordt toegepast dan in zaken die worden beoordeeld door het Hof van Assisen."*.[849] VERSTRAETEN en DE DECKER voegen hier scherp aan toe: *"Hoe rijm je eerlijkheidsgehalte van de procedure met zwaarte van het misdrijf? Mag het bij zwaardere misdrijven dan wat minder eerlijk zijn?"*.[850] Uit het gebruik van de term 'veruit' kan allicht worden afgeleid dat het moet gaan over een kennelijke wanverhouding tussen de zwaarte van de te bewijzen inbreuk en de zwaarte van de inbreuk die bij het verzamelen van de bewijsstukken is begaan.[851]

330. Het derde criterium heeft betrekking op de vraag of het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal al dan niet enkel slaat op het materieel element van het misdrijf. Het Hof van Cassatie verwijst hiermee niet naar het onderscheid tussen het materiële element en het morele element van het misdrijf, maar op het onderscheid tussen *"het bewijs van materialiteit van de feiten en het bewijs van de toerekenbaarheid van die fouten aan een zekere dader"*.[852] SCHUERMANS omschrijft het criterium als volgt: *"dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van het misdrijf betreft, zoals de onrechtmatige voertuigzoeking waar een lijk in de koffer wordt aangetroffen en*

---

[849] B. DE SMET, "Stromingen in het stelsel van nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T.Strafr.* 2005, 258, nr. 34.
[850] R. VERSTRAETEN en S. DE DECKER, "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam" (noot onder Cass. 16 november 2004), *T.Strafr.* 2005, 295, nr. 16.
[851] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 220.
[852] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1012-1013, nr. 1993.

m.a.w. het bewijs van een misdrijf nog niet het bewijs van de schuld van een dader betekent".[853] Een onrechtmatigheid begaan bij een onderzoek naar de toerekening leidt sneller tot een schending van het recht op een eerlijk proces.

331. Op 9 juni 2004 had de Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie voor vertwijfeling gezorgd door de uitsluitingsregel toe te passen.[854] Het Hof overwoog dat de regels betreffende de bewijsvoering vereisen dat onrechtmatig verkregen bewijs uit het debat wordt geweerd, samen met de daaruit vloeiende inlichtingen, maar dat de rechter uitspraak kan doen op grond van andere bewijzen die, zonder enig gebrek te bezitten, worden onderworpen aan de discussie tussen partijen. Het staat aan de KI, in feite en dus op onaantastbare wijze te oordelen of en in welke mate de onrechtmatig verkregen bewijzen aan de oorsprong liggen van de andere onderzoekshandelingen of daarmee samenvallen, zodat het recht op een eerlijk proces onherroepelijk is aangetast.[855] De Franstalige Kamer verwees hier dus naar de uitsluitingsregel en de theorie van de 'vruchten van de vergiftigde boom'.

332. Enkele maanden later, op 16 november 2004, bevestigde de Nederlandse Kamer van het Hof van Cassatie echter de Antigoon-rechtspraak.[856] In *casu* was een huiszoeking uitgevoerd zonder voorafgaande en schriftelijke toestemming van de bewoner, hetgeen een inbreuk uitmaakt op artikelen 1, lid 2, 3° en 1*bis* wet van 7 juni 1969, die niet op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven.[857] Eiser in cassatie voerde aan dat het hier een substantieel vormvoorschrift betreft, aangezien de artikelen van deze wet het fundamenteel grondrecht van de onschendbaarheid van de woning waarborgen, zoals

---

[853] F. SCHUERMANS, "De Antigoonleer inzake het onrechtmatig verkregen bewijs en de door de politie opzettelijk begane onrechtmatigheden of misdrijven" (noot onder Cass. 31 oktober 2006), *T.Strafr.* 2007, 58, nr. 8.

[854] Cass. 9 juni 2004, AR P.04.0603.F, *NJW* 2005, afl. 104, 342, *RABG* 2005, afl. 13, 1174, noot S. BERNEMAN, *Rev.dr.pén.* 2004, afl. 12, 1260.

[855] Cass. 9 juni 2004, *RABG* 2005, afl. 13, 1174.

[856] Cass. 16 november 2004, AR P.04.0644.N, *Arr.Cass.* 2004, afl. 11, 1829, concl. P. DUINSLAEGER, *RABG* 2005, afl. 6, 504, *RW* 2005-06, afl. 10, 387, noot P. POPULIER, *T.Strafr.* 2005, 285, noot R. VERSTRAETEN en S. DE DECKER.

[857] Artikel 1 van deze wet bepaalt dat geen huiszoeking mag worden verricht in een voor het publiek niet toegankelijke plaats voor vijf uur 's morgens en na negen uur 's avonds. Dit verbod vindt echter geen toepassing in geval van verzoek of toestemming van de persoon die het werkelijk genot heeft van de plaats of het hoofd van dat huis. Het verzoek of toestemming moet schriftelijk en voorafgaand aan de huiszoeking worden gegeven. Art. 1, 3° en 1*bis* wet 7 juni 1969 tot vaststelling van de tijd gedurende welke geen opsporing ten huize of huiszoeking mag worden verricht, *BS* 28 juni 1969.

neergelegd in artikel 15 GW, evenals het recht op bescherming van het privéleven, opgenomen in artikel 8 EVRM.

Het Hof van Cassatie verwierp het beroep van eiser echter op grond van de volgende overwegingen: *"Noch uit art. 6 E.V.R.M., dat het eerlijk proces waarborgt, noch uit art. 8 E.V.R.M., dat het recht op eerbiediging van het privé, het gezinsleven, de woning en de briefwisseling waarborgt, noch uit enige grondwettelijke of wettelijke bepaling volgt dat bewijs dat met miskenning van een door dit verdrag of door de Grondwet gewaarborgd grondrecht werd verkregen, altijd ontoelaatbaar is. Overwegende dat, behoudens wanneer een verdragsrechtelijke of wettelijke bepaling zelf de rechtsgevolgen van de miskenning van een wettelijk voorgeschreven vormvereiste betreffende bewijsverkrijging bepaalt, de rechter beslist welke gevolgen deze onrechtmatigheid meebrengt. Dat de omstandigheid dat het vormvereiste, waarvan de miskenning wordt vastgesteld, betrekking heeft op een door de artikelen 6 en 8.2 E.V.R.M. en de artikelen 12, tweede lid, en 15 Grondwet gewaarborgde rechten, hieraan niets afdoet."*.[858] Het Hof van Cassatie besloot in dit arrest aldus dat zelfs een inbreuk op een fundamenteel recht, dat beschermd wordt door de Grondwet of het EVRM, niet langer automatisch zal leiden tot het uitsluiten van het op grond van die inbreuk bekomen bewijs. De vraag rijst of dit standpunt van het Hof van Cassatie nog langer houdbaar is in strafzaken die een uitvoering betreffen van het Unierecht,[859] gelet op het arrest WML van het Hof van Justitie (*infra* nr. 344).[860]

333. In een arrest van 2 maart 2005 sloot de Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie zich toch aan bij de Antigoon-rechtspraak.[861] Op 27 november 2001 had verweerster zich voor de onderzoeksrechter burgelijke partij gesteld tegen

---

[858] Cass. 16 november 2004, *RABG* 2005, afl. 6, 504.

[859] D. VAN DAELE, "Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de justitiële samenwerking in strafzaken", *Nullum Crimen* 2013, 349-352.

[860] C. VAN DE HEYNING, "Antigoon doorstaat (voorlopig) de mensenrechtentoets" (noot onder EHRM 31 januari 2017), *T.Strafr.* 2017, afl. 2, 119-120; S. GNEDASJ, "Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek…", *AFT* 2016, afl. 8-9, 36-38; P. WAETERINCKX en C. VAN DE HEYNING, "Rechten van verdediging tijdens het strafonderzoek en de regeling van de rechtspleging – capita selecta" in DE CONFERENTIE (ed.), *Mensenrechten in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 232-233.

[861] Cass 2 maart 2005, AR P.04.1644.F, *Arr.Cass.* 2005, afl. 3, 506, concl D. VANDERMEERSCH, *JT* 2005, afl. 6174, 211, *JLMB* 2005, afl. 25, 1086, noot M. BEERNAERT, *RABG* 2005, afl. 13, 1161, noot S. BERNEMAN, *Rev.dr.pén.* 2005, afl. 6, 668, noot C. DE VALKENEER.

eiseres wegens huisdiefstal, misbruik van vertrouwen en valsheid in geschriften. Eiseres werkte als verkoopster in een chocoladewinkel voor de verweerster.[862] Eiseres had volgens de klacht als kassierster niet de totaliteit van de aankopen van de klanten ingevoerd en zo op frauduleuze wijze het verschil tussen ingevoerde en werkelijke bedragen ontfutseld. Op 8 april 2003 nam de procureur des Konings een vordering tot verwijzing wegens valsheid in geschriften en oplichting. Op 30 december 2003 wees de Raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel een beschikking tot verwijzing van eiseres naar de correctionele rechtbank wegens valsheid in geschriften en oplichting. Na een ingesteld hoger beroep tegen de beschikking tot verwijzing verklaarde de KI van het hof van beroep te Brussel het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond en bevestigde de beschikking tot verwijzing. De eiseres stelde tegen deze beslissing cassatieberoep in. In een arrest van 9 juni 2004 vernietigde het Hof van Cassatie het arrest van de KI *'in zoverre het uitspraak doet over het bewijs door videobewaking'*. De zaak werd terugverwezen naar het KI van het hof van beroep te Brussel, anders samengesteld. Bij beslissing van 24 november 2004 verwierp de KI de door eiseres opgeworpen exepties met betrekking tot de ontvankelijkheid van de vervolgingen. Op 7 december 2004 had eiseres tegen deze laatste beslissing opnieuw cassatieberoep ingesteld. Met haar derde middel voerde de eiseres de onrechtmatigheid van een door videobewaking verkregen bewijs aan en van de sanctie die op de onrechtmatigheid stond. Het frauduleus gedrag van eiseres was namelijk vastgesteld door een geplaatste camera, gericht op de kassa, zonder dat eiseres daarvan voorafgaandelijk in kennis was gesteld, wat een inbreuk uitmaakte op artikel 9 collectieve arbeidsovereenkomst nr. 68 van 16 juni 1998 betreffende de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de werknemers ten opzichte van de camerabewaking op de arbeidsplaats.[863]

Het Hof van Cassatie overwoog dat *"il ne résulte ni des articles 6 et 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*

---

[862] De uiteenzetting van het feitenrelaas is gebaseerd op de conclusie van AG VANDERMEERSCH. Concl. D. VANDEMEERSCH bij Cass. 2 maart 2005, *RABG* 2005, afl. 13, 1161-1162.

[863] Artikel 9 bepaalt dat de werkgever voorafgaandelijk en bij het opstarten van de camerabewaking de werknemers over alle aspecten van de camerabewaking informatie moet verschaffen en minstens over het nagestreefde doeleinde, het feit of de beeldgegevens al dan niet bewaard worden, het aantal en de plaatsing van de camera's en de betrokken periode(n) gedurende dewelke de camera functioneert. (https://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/documents/01.02.02.09-cao68.pdf) Deze overeenkomst is algemeen verbindend verklaard bij Koninklijk Besluit van 20 september 1998. KB 20 september 1998, *BS* 2 oktober 1998.

ni d'aucune disposition constitutionnelle ou légale, et notamment pas de la convention collective dont la demanderesse se prévaut, que la violation par l'employeur de son obligation d'information préalable, à supposer cette obligation applicable en la cause, interdirait nécessairement toute poursuite pénale à charge du travailleur dont l'outil a été surveillé à son insu".[864] Het Hof van Cassatie bevestigde hiermee zijn arrest van 16 november 2004, namelijk dat noch uit artikel 6 en 8 EVRM, noch uit grondwettelijke of wettelijke bepalingen, in het bijzonder de collectieve arbeidsovereenkomst, volgt dat de schending door de werkgever van zijn voorafgaande informatieplicht noodzakelijkerwijze strafvervolging, tegenover de werknemer wie zijn 'gereedschap' buiten zijn weten om wordt gesurveilleerd, verbiedt.
De Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie voegde vervolgens een vierde criterium toe aan de beoordeling van het recht op een eerlijk proces: *"le juge peut (…) prendre en considération, (…) que cette irrégularité est sans incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée".*[865] De rechter ten gronde kan aldus voor de beoordeling van de uitsluitingsgrond van het recht op een eerlijk proces rekening houden met het gegeven dat de onrechtmatigheid geen invloed heeft op het recht of de vrijheid die door de overtreden norm wordt beschermd.

334. In een arrest van 12 oktober 2005 voegde het Hof van Cassatie een vijfde criterium toe aan de beoordeling van een mogelijke inbreuk op het recht op een eerlijk proces.[866] In deze zaak werd melding gemaakt van een achtervolging door Franse politieagenten tot in Moeskroen, waar de achtervolging eindigde in een verkeersongeval. De Franse agenten haalden na een melding door een getuige een kilo cannabis uit het riool, dat één van de inzittenden na het ongeluk daarin zou hebben gegooid. Het hof van beroep te Bergen oordeelde dat de Franse politieagenten de regels aangaande grensoverschrijdende achtervolgingen in het raam van Schengen niet hadden nageleefd. Het hof beoordeelde de tussenkomst van de Franse politieagenten op Belgisch territorium als zijnde onrechtmatig. De theorie van de 'vruchten van de

---

[864] Cass 2 maart 2005, *RABG* 2005, afl. 13, 1170.
[865] Cass 2 maart 2005, *RABG* 2005, afl. 13, 1170.
[866] Cass 12 oktober 2005, AR P.05.0019.F, *Arr.Cass.* 2005, afl. 10, 903, *JT* 2006, afl. 6213, 109, *T.Strafr.* 2006, afl. 1, 25, noot F. VERBRUGGEN.

vergiftigde boom' vereiste volgens het hof dat ook de daaruit volgende bewijzen moesten worden uitgesloten: *"que l'illégalité de la poursuite transfrontalière des policiers français et donc de leur intervention sur le territoire belge prive de toute valeur probante leurs constatations (détention par le prévenu d'un kilo de cannabis), celles des policiers belges, les aveux du prévenu et les mesures d'instruction qui en furent la conséquence directe."*.[867]

Het Hof van Cassatie verwees naast de vier reeds aangehaalde criteria voor het beoordelen van de inbreuk op het recht op eerlijk proces naar de mogelijkheid voor de rechter om rekening te houden met het *"caractère purement formel de l'irrégularité"*.[868] TRAEST wees reeds in een commentaar bij het Antigoon-arrest op het gevaar van de toepassing van deze *'formele legaliteit'*. Zo stelde de auteur terecht dat formele legaliteit soms fundamentele belangen dekt: *"Zo kan bijvoorbeeld de vereiste van ondertekening van een huiszoekingsbevel of een bevel tot telefoontap zeker beschouwd worden als een garantie dat dergelijke ingrijpende maatregel enkel bevolen wordt door een rechterlijke instantie die daartoe de bevoegdheid bezit."*.[869] DERUYCK vraagt zich daarnaast af of dit vijfde criterium niet reeds kan worden opgevangen door het criterium dat de ernst van het misdrijf veruit de onrechtmatigheid overstijgt, aangezien dit criterium sneller van toepassing zal zijn in het geval van een puur formele overtreding van de wetgeving.[870]

Het Hof van Cassatie besloot dat wanneer uit het bestreden arrest niet blijkt dat het hof van beroep of de rechtbank van eerste aanleg de Antigoon-toets heeft toegepast om het bewuste bewijsmateriaal uit te sluiten, de rechtsinstantie zijn beslissing niet naar recht heeft verantwoord: *"(…) sans examiner si l'illégalité prêtée à l'intervention de la police française compromet le droit à un procès équitable ou entache la fiabilité de la preuve, les juges d'appel n'ont pas légalement justifié leur décision."*.[871]

---

[867] Cass. 12 oktober 2005, *T.Strafr.* 2006, afl. 1, 26.

[868] Cass. 12 oktober 2005, *T.Strafr.* 2006, afl. 1, 25.

[869] PH. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, 141.

[870] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 223.

[871] Cass. 12 oktober 2005, *T.Strafr.* 2006, afl. 1, 26.

335. In een arrest van 8 november 2005 besloot het Hof van Cassatie dat indien de rechtsinstantie de uitsluiting van het onrechtmatig verkregen bewijs motiveert in het raam van de Antigoon-criteria, de uitspraak in principe niet vatbaar is voor cassatie.[872] Het Hof van Cassatie overwoog dat de rechter in de regel onaantastbaar oordeelt onder welke omstandigheden het gebruik van het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in strijd is met het recht op een eerlijk proces, op voorwaarde dat de omstandigheden waarop hij dit oordeel baseert zijn beslissing kunnen rechtvaardigen. *In casu* gaf het bestreden vonnis redenen op waarom de correctionele rechtbank oordeelde dat het onrechtmatig verkregen bewijs niet mocht worden gebruikt. Het bestreden vonnis onderzocht verder of het recht op een eerlijk proces in gedrang werd gebracht en in het raam daarvan de begane onrechtmatigheid afwoog tegen de ernst van het misdrijf: *"Overwegende dat de door het bestreden vonnis gemaakte afweging tussen enerzijds, het recht op privacy, anderzijds, de ernst van de begane verkeersovertreding zijn beslissing naar recht verantwoordt"*.[873]

336. Zowel het EHRM,[874] als het Grondwettelijk Hof,[875] hebben zich al kunnen uitspreken over de verenigbaarheid van de Antigoon-rechtspraak met artikel 6 en 8 EVRM. Het EHRM verwees in het arrest *Lee Davies* in één korte overweging naar de Antigoon-rechtspraak: *"La cour note que la jurisprudence belge en la matière, qui semble bien établie et sur laquelle se fondaient les arrêts de la cour d'appel de Gand et de la Cour de cassation en l'espèce, laisse au juge un large pouvoir d'appréciation pour atténuer voire, le cas échéant, effacer les conséquences des irrégularités affectant l'obtention d'une preuve."*.[876] Volgens SCHUERMANS volgde uit deze overweging dat het EHRM eenvoudigweg akte neemt van de rechtspraak, zonder verder onderzoek, wat ertoe leidde dat men dus niet anders kon *"dan vaststellen dat het kritiekloos aanvaarden van de Antigoon-rechtspraak zonder er verder nog woorden aan vuil te maken niets anders kan betekenen dan dat Straatsburg geen opmerkingen op de Belgische leer nopens*

---

[872] Cass. 8 november 2005, AR P.05.1106.N, *Arr.Cass.* 2005, afl. 11, 2175, *RABG* 2006, afl. 12, 930, noot S. BERNEMAN, *Rev.dr.pén.* 2006, afl. 6, 672, *T.Strafr.* 2006, afl. 2, 85.
[873] Cass. 8 november 2005, *T.Strafr.* 2006, afl. 2, 86.
[874] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*.
[875] GwH 27 juli 2011, nr. 139/2011, GwH 22 december 2010, nr. 158/2010.
[876] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, overweging 47.

het onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken te formuleren heeft".[877] Het EHRM herhaalde echter dat artikel 6 EVRM geen regeling bevat met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs in een rechtszaak en dat het vaststellen van die regeling in de eerste plaats toekomt aan de nationale wetgever.[878] De stelling van SCHUERMANS was op dat moment aldus nog veel te 'optimistisch'. Het EHRM sprak zich niet uit over de toelaatbaarheid van bepaalde categorieën van bewijsmateriaal, bijvoorbeeld onrechtmatig verkregen bewijs onder de nationale wetgeving. Het Hof onderzocht louter of de procedure in haar geheel, met inbegrip van de manier waarop het bewijs was verkregen, eerlijk was, wat ook een onderzoek veronderstelde van de aangevoerde onwettigheid en wanneer het gaat om een schending van een ander recht dat wordt gewaarborgd door het EVRM, een onderzoek naar de aard van die schending.[879] Om te bepalen of de procedure in haar geheel eerlijk is geweest, moet men zich afvragen of het recht van verdediging gerespecteerd is geweest. In het bijzonder moet men onderzoeken of de verzoeker in de gelegenheid is gesteld om de authenticiteit van het bewijs te betwisten en zich te verzetten tegen het gebruik ervan. Men moet hierbij ook in rekening nemen de kwaliteit van het bewijs, te begrijpen de vraag of de omstandigheden waarin het bewijs is verzameld twijfel doet ontstaan over de betrouwbaarheid of de nauwkeurigheid ervan.[880]

Het Grondwettelijk Hof verwees in zijn arrest van 27 juli 2011 naar de arresten van het EHRM om te besluiten dat artikel 6 en 8 EVRM geen regels bevatten met betrekking tot de toelaatbaarheid van een bewijs in een rechtszaak en, dat het gebruik van bewijs dat met schending van artikel 8 EVRM is verkregen, niet noodzakelijk leidt tot een schending van het door artikel 6.1. EVRM gewaarborgd recht op een eerlijk proces.[881] Zonder hierbij expliciet naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie betreffende Antigoon te hebben verwezen, concludeerde het Grondwettelijk Hof dat *"de omstandigheid dat een bewijs, verkregen met*

---

[877] F. SCHUERMANS, "Antigoon-rechtspraak nu definitief in de fase van de rustige vastheid?" (noot onder EHRM 28 juli 2009), *RABG* 2010, afl. 1, 21.

[878] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, overweging 40; EHRM 1 maart 2007, *Heglas t. Tsjechië*, overweging 84; EHRM 11 juli 2006, *Jalloh t. Duitsland*, overweging 94; EHRM 9 juni 1998, *Teixeira t. Portugal*, overweging 34; EHRM 12 juli 1988, *Schenk t. Zwitserland*, overweging 46.

[879] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, overweging 41; EHRM 1 maart 2007, *Heglas t. Tsjechië*, overwegingen 89-92; EHRM 5 november 2002, *Allan t. VK*, overweging 42; EHRM 25 september 2001, *P.G. en J.H. t. VK*, overweging 76; EHRM 12 mei 2000, *Khan t. VK*, overweging 34.

[880] EHRM 12 mei 2000, *Khan t. VK*, overwegingen 34-35.

[881] GwH 27 juli 2011, nr. 139/2011, overweging B.6.3.

miskenning van een wettelijke bepaling die het recht op eerbiediging van het privéleven beoogt te waarborgen, niet automatisch nietig is, op zich het in artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven niet miskent".[882]

337. In een arrest van 28 mei 2013 bevestigde het Hof van Cassatie de grote beoordelingsvrijheid van de rechter bij het uitvoeren van de Antigoon-toets.[883] Deze zaak had betrekking op de rechtmatigheid van de huiszoekingen en de inbeslagnames verricht tijdens de zogenaamde 'Operatie Kelk'. Eisers hadden cassatieberoep aangetekend tegen een arrest van het hof van beroep te Brussel, KI, van 18 december 2012. Hun kritiek had betrekking op het gegeven dat het bestreden arrest besliste tot nietigverklaring van alle bewijsstukken die in beslag waren genomen op basis van de vaststelling dat het gebruik ervan het recht op een eerlijk proces aantastte, zonder hierbij te hebben nagegaan of de ernst van de begane onrechtmatigheid al dan niet de ernst van de onderzochte feiten overstijgde. De eisers waren van mening dat de rechter niet kon besluiten tot bewijsuitsluiting op grond van het criterium van het recht op een eerlijk proces, louter op basis dat het een doelbewuste onrechtmatigheid zou betreffen. Dit laatste maakt volgens de eisers slechts een van de subcriteria uit die de rechter in overweging 'kan' nemen bij de beoordeling van het recht op een eerlijk proces en die niet noodzakelijk moet leiden tot bewijsuitsluiting. Volgens de eisers betreft het criterium of de ernst van het onderzochte misdrijf al dan niet de ernst van de begane onrechtmatigheid overstijgt een essentieel subcriterium, dat in om het even welke zaak kan/moet worden gehanteerd, opdat de rechter zijn beslissing naar recht zou verantwoorden.
AG DUINSLAEGER herinnerde in zijn conclusie aan het gegeven dat volgens het Hof van Cassatie,[884] het aan de rechter toekomt de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs dat de wet niet uitdrukkelijk uitsluit, te beoordelen in het licht van artikel 6 EVRM, rekening houdende met de elementen van de zaak in zijn geheel genomen, inbegrepen de wijze waarop het bewijs wordt verkregen en de

[882] GwH 27 juli 2011, nr. 139/2011, overweging B.6.4.
[883] Cass. 28 mei 2013, AR P.13.0066.N, *Arr.Cass.* 2013, afl. 5, 1311, concl. P. DUINSLAEGER, *RW* 2013-14, afl. 41, 1616, noot B. DE SMET.
[884] Cass. 5 juni 2012, AR P.11.2100.N, *NC* 2013, afl. 6, 439.

omstandigheden waarin de onrechtmatigheid wordt begaan.[885] De rechter 'kan' bij zijn oordeel de beoordelingscriteria van het Hof van Cassatie in aanmerking nemen: *"Het gebruik van de woorden 'onder meer' geeft aan dat de lijst van criteria niet exhaustief is en dat wellicht nog andere bijkomende beoordelingselementen kunnen worden gevonden, terwijl het gebruik van de woorden «één of het geheel van de volgende omstandigheden» aantoont dat het in de leer van het Hof niet om een verplichte cumulatieve lijst gaat. Een combinatie van verschillende criteria is mogelijk maar niet vereist; dat voldaan is aan één van de criteria, kan volstaan."*.[886] Het gegeven dat de rechter niet alle beoordelingscriteria in aanmerking heeft genomen, kan dan ook niet zijn oordeel onrechtmatig maken. De AG concludeerde bijgevolg dat het criterium dat de ernst van het misdrijf veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt geen verplichte toets uitmaakt, die steeds en in alle gevallen door de rechter zou moeten worden verricht.

Het Hof van Cassatie bevestigde dat de rechter onaantastbaar oordeelt in feite of het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs het recht op een eerlijk proces in het gedrang kan brengen. Bij dit oordeel kan de rechter rekening houden met de vijf beoordelingscriteria, of andere criteria, zonder dat deze hierbij kan worden verplicht om bij deze beoordeling steeds het criterium van de verhouding tussen de ernst van het misdrijf en de ernst van de onrechtmatigheid te betrekken. Uit de beoordelingsvrijheid van de rechter kunnen partijen geen miskenning van het gelijkheidsbeginsel of van het verbod op willekeur afleiden.[887]

Het Hof van Cassatie overwoog vervolgens dat de rechter onaantastbaar in feite oordeelt of de gevolgen van een in de loop van de rechtspleging begane onrechtmatigheid niet in een latere fase kunnen worden hersteld zodat het recht op een eerlijk proces niet wordt aangetast. Het Hof gaat zelf enkel na of de rechter uit zijn vaststellingen geen gevolgen afleidt die daarom niet in verband staan of op grond daarvan niet kunnen worden aangenomen. Zolang de rechter zijn beslissing motiveert op grond van de Antigoon-criteria zal cassatieberoep niet mogelijk zijn, gelet op de onaantastbare beoordelingsvrijheid van de rechter ten gronde.

---

[885] Concl. P. DUINSLAEGER bij Cass. 28 mei 2013, *RW* 2013-14, afl. 41, 1617.
[886] Concl. P. DUINSLAEGER bij Cass. 28 mei 2013, *RW* 2013-14, afl. 41, 1617.
[887] Cass. 28 mei 2013, *RW* 2013-14, afl. 41, 1620.

338. De wetgever heeft uiteindelijk bij wet van 24 oktober 2013 de Antigoon-criteria opgenomen in artikel 32 Voorafgaande Titel Sv.: "*Tot nietigheid van onregelmatig verkregen bewijselement wordt enkel besloten indien: de naleving van de betrokken vormvoorwaarden wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid, of de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, of het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces*".[888] De wetgever heeft zich beperkt tot het louter overnemen van de drie criteria van het originele Antigoon-arrest en ging aldus volledig voorbij aan tien jaar rechtspraak van het Hof van Cassatie ter verfijning en uitwerking van de Antigoon-leer. De negatieve gevolgen hiervan waren reeds merkbaar in de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Zo had de Franstalige kamer van het Hof van Cassatie in een arrest van 24 april 2013 een vierde criterium toegevoegd, met name de uitsluiting van bewijs verkregen met miskenning van een substantiële vormvereiste welke de organisatie van hoven en rechtbanken raakte.[889] In een arrest van 10 juni 2014, na de wet van 24 oktober 2013 aldus, oordeelde het Hof van Cassatie dat ten gevolge van de invoering van artikel 32 Voorafgaande Titel Sv. de rechter ten gronde het bewijs enkel kan uitsluiten door na te gaan of op grond van de in de wet opgesomde criteria tot uitsluiting moet worden besloten.[890] Bijgevolg kon de rechter ten gronde zich in deze zaak niet beroepen op het vierde criterium inzake de organisatie van hoven en rechtbanken om te concluderen dat de overschrijding van de *saisine* door de onderzoeksrechter moet leiden tot bewijsuitsluiting.[891]

339. Recent heeft het EHRM zich in het arrest *Kalnénienė* kunnen uitspreken over de verenigbaarheid van artikel 32 Voorafgaande Titel Sv. met artikel 6 en 8 EVRM.[892] Deze zaak had betrekking op een huiszoeking in een appartementsblok

---

[888] Artikel 3 wet 24 oktober 2013 tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden, *BS* 12 november 2013; F. LUGENTZ, "Les effets de l'irrégularité de la preuve dans la procédure pénale. Trois ans d'application de la loi du 24 octobre 2013", *JT* 2017, afl. 6674, 61-68; J. DE CODT, "La nouvelle loi sur les nullités: un texte inutile?", *Rev.dr.pén.crim.* 2014, 245-266.

[889] Cass. 24 april 2013, *JT* 2013, afl. 6524, 416, concl. D. VANDERMEERSCH, *Pas* 2013, afl. 4, 929, *RABG* 2013, afl. 14, 1013, noot V. VEREECKE, *Rev.dr.pén.* 2013, afl. 11, 998, noot C. DE VALKENEER.

[890] Cass. 10 juni 2014, *RW* 2014-15, afl. 30, 1189, noot A. DE NAUW.

[891] L. DELBROUCK en K. TRUYEN, "Artikel 32 V.T.Sv.: meer dan een loutere facelift" (noot onder Cass. 10 juni 2014), *T.Strafr.* 2014, afl. 4-5, 230.

[892] EHRM 31 januari 2017, *Kalnénienė t. België*.

in Sint-Jans-Molenbeek op 17 juni 2005 op grond van een huiszoekingsbevel van de onderzoekersrechter van 15 juni 2005. Het bevel had betrekking op het appartement van JR. Na een identificatie van alle bewoners van het gebouw bleek echter dat de naam van een van de bewoners, de verzoekerster voor het EHRM, eveneens terugkwam in het dossier waarvoor het origineel bevel tot huiszoeking was afgegeven. De politieagenten besloten dus op 'eigen houtje' over te gaan tot een huiszoeking bij verzoekster, zonder een bevel hiertoe van de onderzoeksrechter. De agenten namen tijdens de zoeking documenten, geld, gsm's en paspoorten in beslag.[893] Het Hof van Cassatie herhaalde uiteindelijk op 13 maart 2007, na een lange voorafgaande procedure,[894] zijn vaste Antigoon-rechtspraak. Noch uit artikel 6 of uit artikel 8 EVRM, noch uit enige andere constitutionele of wettelijke bepaling kan worden afgeleid dat bewijzen verkregen in strijd met een fundamenteel recht altijd ontoelaatbaar zijn. Tenzij de bepaling op straffe van nietigheid is voorgeschreven, staat het aan de rechter om de gevolgen van de onrechtmatigheid te bepalen. Het feit dat de formaliteit waarvan de miskenning is vastgesteld voornamelijk betrekking heeft op een van de fundamentele rechten beschermd door artikel 6 en 8 EVRM verhindert dit niet.[895]

Nadat het EHRM had vastgesteld dat de huiszoeking zonder wettelijke basis is gebeurd en artikel 8 EVRM bijgevolg was geschonden, herhaalde het Hof zijn vaste rechtspraak dat artikel 6 EVRM geen regeling bevat met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs in een rechtszaak en dat het vaststellen van die regeling in de eerste plaats toekomt aan de nationale wetgever (*supra* nr. 336). Het EHRM sprak zich vervolgens uit over artikel 32 Voorafgaande Titel Sv.: *"La Cour rappelle qu"elle a déjà considéré que la jurisprudence belge en la matière était suffissament bien établie au moment des faits et laissait au juge un large pouvoir d'appréciation pour atténuer voire, le cas échéant, effacer les conséquences des irrégularités affectant l'obtention d'une preuve (…).*[896] *La Cour ne voit aucune raison de s'écarter de cette constatation en l'espèce, et ce d'autant plus que la jurisprudence constante de la Cour de cassation depuis l'arrêt dit "Antigone" a été consacrée en 2013 par l'article 32 du titre*

[893] EHRM 31 januari 2017, *Kalnénienė t. België*, overwegingen 6-8.
[894] EHRM 31 januari 2017, *Kalnénienė t. België*, overwegingen 9-18.
[895] EHRM 31 januari 2017, *Kalnénienė t. België*, overweging 18.
[896] EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, overweging 47.

préliminaire du code de procédure pénale.".[897] Het EHRM bevestigde nu pas de bewering van SCHUERMANS[898] dat de Antigoon-rechtspraak - en de verankering ervan in artikel 32 Voorafgaande Titel Sv. - in overeenstemming is met artikel 6 EVRM. Het EHRM kwam tot deze conclusie gelet op de grote beoordelingsvrijheid van de rechter te gronde binnen de Antigoon-criteria.

C. De toepassing van Antigoon in het fiscaal recht

340. Op 22 mei 2015 herenigde het Hof van Cassatie de verdeelde hoven en rechtbanken[899] door de Antigoon-criteria, zij het in een gewijzigde vorm, toe te passen op een fiscaal geschil.[900] Het fiscaal Antigoon-arrest heeft in de rechtsleer veel kritiek mogen ontvangen.[901] Interessant is dat juist de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek, zij het wel in de indirecte belastingen, aan de basis lag van dit arrest van het Hof van Cassatie. De Belgische btw-administratie had op grond van de bijstandsrichtlijn een verzoek om inlichtingen verstuurd naar de Portugese fiscale administratie. Deze richtlijn werd via de wet van 8 augustus 1980 omgezet in artikel 93*terdecies* Wbtw.[902] Het Ministerieel Besluit van 23 juli 1997 tot oprichting van een Centrale Eenheid voor internationale samenwerking bij de administratie van de btw heeft deze Centrale Eenheid

---

[897] EHRM 31 januari 2017, *Kalnénienė t. België*, overweging 48.

[898] F. SCHUERMANS, "Antigoon-rechtspraak nu definitief in de fase van de rustige vastheid?" (noot onder EHRM 28 juli 2009), *RABG* 2010, afl. 1, 21.

[899] *Pro*: Gent 24 februari 2015, *Fiscoloog* 2015, afl. 1428, 2; Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.Koer.* 2012/587; Rb. Brussel 17 januari 2012, www.fiscalnet.be; Rb. Antwerpen 4 maart 2011, www.fiscalnet.be; Bergen 10 december 2008, *RGCF* 2009, 54. *Contra*: Antwerpen 4 december 2012, *FJF* 2013/73; Brussel 24 mei 2012, *Fisc.Koer.* 2012/480; Rb. Hasselt 17 oktober 2012, www.jura.be.

[900] Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N, *Arr.Cass.* 2015, afl. 5, 1349, *JLMB* 2016, afl. 20, 917, noot F. STEVENART MEEUS, *RABG* 2015, afl. 19, 352, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2015, afl. 6, 459, noot P. DHAYER, *RW* 2015-16, afl. 37, 1460, noot I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *TFR* 2015, afl. 486, 682, noot W. VETTERS en J. BONNE.

[901] F. STEVENART MEEUS, "L'utilisation d'une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoon* à l'épreuve du procès fiscal" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *JLMB* 2016, afl. 20, 920-925; W. VETTERS en J. BONNE, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon *in fiscalibus*" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *TFR* 2015, afl. 486, 691-703; H. VANDEBERGH, "De grenzen en evolutie van de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015", *TFR* 2015, afl. 486, 667-669; J. VANDENBRANDEN, "Antigoon-toets ook voor fiscale geschillen" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2015, afl. 19, 1358-1361; S. SABLON, noot onder Cass. 22 mei 2015, *Fisc.Koer.* 2015/12; C. BUYSSE, "Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht rechter tot belangenafweging", *Fiscoloog* 2015, afl. 1435
, 5-9; T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale *Antigoon*-toets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 1-5; P. DHAEYER, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, 460-464; D. DESCHRIJVER en W. VERHOEYE, "Fiscaal-bestuurlijk gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs voor niet-punitieve doeleinden", *TRV* 2015, 493-494; F. KONING, "La jurisprudence 'Antigoon' étendue à la matière fiscale, ou l'enfer pavé de bonnes intentions", *Actualités fiscales* 2015, afl. 29, 6-10.

[902] Artikel 74 wet 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980.

aangewezen als bevoegde autoriteit om op grond van de bijstandsrichtlijn een verzoek om inlichtingen te versturen naar een buitenlandse administratie.[903] *In casu* had de BBI echter rechtstreeks de inlichtingen gevraagd aan de Portugese fiscale administratie. Na de voorafgaande procedure richtte eiser uiteindelijk cassatieberoep in tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 9 oktober 2012.

341. Het hof van beroep te Antwerpen verwees in het arrest van 9 oktober 2012 naar een instructie inzake btw, betreffende de wederzijdse bijstand tussen België en Nederland, waarin de centrale administratie van de BBI wordt vermeld als bevoegd voor de gegevensuitwisseling op grond van de bijstandsrichtlijn.[904] Het gegeven dat deze aanwijzing in een instructie met betrekking tot de bijstand tussen België en Nederland is gebeurd, hield volgens het hof van beroep niet in dat hier een onwettigheid door de fiscale administratie werd begaan die tot het uitsluiten van het bewijs van de van de Portugese administratie verkregen inlichtingen moest leiden. Het hof van beroep te Antwerpen voerde dan een eigen onderzoek naar de toelaatbaarheid van de verkregen inlichtingen. Het hof bepaalde vooreerst dat de bewuste gegevens door de Belgische administratie niet zijn verkregen op een wijze *'die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht'* dat het gebruik ervan als ontoelaatbaar moet worden beschouwd. Het hof vervolgde dat geen enkel fundamenteel recht van de belastingplichtige *'hiermee dermate geschonden'* is dat een onderzoek naar de fiscale relevantie van de bekomen gegevens ontoelaatbaar zou zijn. Het hof van beroep zag verder niet in waarom het bewijsrecht in fiscale zaken strenger zou moeten worden ingevuld dan in strafzaken.[905] Het hof wees er vervolgens op dat de fiscale wetgeving geen bepaling bevat die aangeeft welke juridische gevolgen een onrechtmatige bewijsverkrijging heeft, niettegenstaande de enkele gevallen waarin de wetgever expliciet een sanctie vermeldt als de fiscale administratie de voorgeschreven

---

[903] MB 23 juli 1997 tot oprichting van een Centrale Eenheid voor de internationale administratieve samenwerking bij de Administratie van de BTW, registratie en domeinen, *BS* 14 oktober 1997.

[904] Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 2012/587.

[905] Het wekt echter verbazing dat hetzelfde hof van beroep te Antwerpen enkele maanden later, op 4 december 2012, een andere mening is toegedaan: *"(…) Naar de beoordeling van het hof kan deze Antigoon-rechtspraak, die typische strafrechtelijke rechtspraak is, niet zonder meer worden getransporteerd naar het fiscaal recht toe."* (Antwerpen 4 december 2012, *FJF* 2013, afl. 2013/73).

procedure miskent. Tot slot bepaalde het hof van beroep dat zelfs al roept de belastingplichtige de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in, dan nog moet worden nagegaan of het recht van verdediging in iedere stand van de procedure is gevrijwaard, of de betrouwbaarheid van de inlichtingen overeind is gebleven en of de begane onrechtmatigheid door de fiscale administratie niet opweegt tegenover de ernst en de zwaarte van de belastingontduiking die aan het licht is gebracht. Het hof van beroep kwam hier aldus volledig terug op het arrest van 15 januari 1996 (*supra* nrs. 321-322).[906]

342. Het Hof van Cassatie heeft de voorzet van het hof van beroep dankbaar aangenomen.[907] Vooreerst stelde het Hof vast dat de fiscale wetgeving geen algemene bepaling bevat die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld, of het opleggen van een verhoging of boete. Het gebruik door de fiscale administratie van onrechtmatig verkregen bewijs moet daarom worden getoetst aan beginselen van behoorlijk bestuur[908] en het recht op een eerlijk proces. Het Hof van Cassatie werkte dan de Antigoon-toets in het fiscaal recht uit: *"Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit*

---

[906] Antwerpen 15 januari 1996, *FJF* 1996, afl. 1996/84.

[907] Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

[908] De term "beginselen van behoorlijk bestuur" omvat een uitgebreide lijst van administratieve beginselen, zoals het verbod van willekeur, het redelijkheidsbeginsel, de openbaarheid van bestuur, het onpartijdigheidsbeginsel, de hoorplicht, het zorgvuldigheidsbeginsel, de motiveringsplicht, het fair play-beginsel, het gelijkheidsbeginsel, het rechtzekerheidsbeginsel en het verbod op machtsafwending. Voor een algemene bespreking van de beginselen van behoorlijk bestuur: D. RENDERS en B. GORS, "Origine et contours des principes généraux de bonne administration" in O. HERMAND, E. TRAVERSA en E-J. NAVEZ (eds.), *Les dialogues de la fiscalité. Anno 2012*, Brussel, Larcier, 2013, 393-418; P. POPULIER, "Beginselen van behoorlijk bestuur: begrip en plaats in de hiërarchie van de normen" in I. OPDEBEEK en M. VAN DAMME (eds.), *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Brugge, die Keure, 2006, 3-33; J. DE STAERCKE, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijk burgerschap: beginselen van de openbare dienst*, Brugge, Vanden Broele, 2002, 140 p.; A. VAN MENSEL, *Het beginsel van behoorlijk bestuur*, Gent, Mys&Breesch, 1997, 189 p.; L.P. SUETENS, "Algemene beginselen van behoorlijk bestuur: begrip en plaats in de hiërarchie der normen. Inleidende verkenning" in I. OPDEBEEK (ed.), *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Antwerpen, Kluwer, 1993, 1-26; P. VAN ORSHOVEN, "Algemene beginselen van behoorlijk fiscaal en ander bestuur" in S. VAN CROMBRUGGE, M. STORME, J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht. Xve Postuniversitaire Lessencyclus Willy DELVA 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 1-26; L.P. SUETENS, "Algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de rechtspraak van de Raad van State", *TBP* 1981, 81-89; L.P. SUETENS, "Algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht", *TBP* 1970, 379-396.

gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.".[909] Volgens het Hof van Cassatie is onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht toelaatbaar, tenzij de overtreding van de wetgeving op straffe van nietigheid is voorgeschreven, tenzij de bewijzen zijn verkregen op een wijze die *'zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht'* dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, tenzij het gebruik het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige in het gedrang brengt. Ten opzichte van de strafrechtelijke Antigoon-toets is de betrouwbaarheid van het bewijs verdwenen ten voordele van het 'zozeer indruist' criterium. Op deze manier legde het Hof van Cassatie het verband met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De fiscale administratie is tijdens de fiscale procedure immers gehouden tot eerbiediging van deze beginselen.[910] Het Hof van Cassatie nam de beoordelingscriteria van de strafrechtelijke Antigoon over, met uitzondering van het materieel element. Volgens het Hof kan de rechter namelijk bij de afweging van eerlijk proces en het 'zozeer indruist' criterium onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: *"het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt."* (*supra* nrs. 327-334).[911]

Het Hof van Cassatie heeft intussen de toepassing van de Antigoon-toets voor het beoordelen van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht reeds enkele keren bevestigd.[912]

343. Het WIB 92 bevat maar enkele bepalingen die op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven. De notificatieplicht in artikel 333, lid 3 WIB 92 is het meest aangewezen voorbeeld hiervan (*supra* nr. 90 e.v.). In het geval de Belgische administratie een verzoek om inlichtingen verstuurt naar een buitenlandse staat

---

[909] Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

[910] Cass. 30 mei 2008, *FJF* 2009/91; Cass. 20 november 2006, *Pas.* 2006, I, 2425; Cass. 11 mei 1998, *JDF* 1998, 280.

[911] Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

[912] Cass. 10 februari 2017, AR F.15.0145.N; Cass. 4 november 2016, AR F.15.0016.N.

na de driejarige onderzoeksperiode zonder voorafgaande notificatie, moet de rechter de aanslag op grond van deze onrechtmatig verkregen inlichtingen nietig verklaren.

In de overige gevallen moet de toelaatbaarheid van de onrechtmatig verkregen inlichtingen worden beoordeeld in het licht van het recht op een eerlijk proces en het 'zozeer indruist'-criterium. Voor wat betreft de invulling van het recht op een eerlijk proces kan de rechter een beroep doen op strafrechtelijke Antigoon-rechtspraak. De term 'zozeer indruist' is evenwel een nieuw begrip en werd niet verder toegelicht door het Hof van Cassatie. Niettegenstaande het Hof van Cassatie expliciet het verband legde met de beginselen van behoorlijk bestuur, liet het Hof er geen twijfel over bestaan dat de bewijzen slechts mogen worden uitgesloten wanneer ze zijn verkrijgen op een wijze die 'zozeer indruist' tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht en slechts indien dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht. Een eenvoudige inbreuk op een beginsel van behoorlijk bestuur volstaat bijgevolg niet. Het 'zozeer indruist'-criterium heeft het Hof van Cassatie wellicht 'geleend' bij het Nederlandse Hof van Cassatie, de Hoge Raad. Dit criterium is sinds het principearrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992,[913] dat vandaag nog steeds de standaard vormt,[914] daar de toetssteen om te bepalen of onrechtmatig verkregen bewijs in een strafprocedure kan worden gebruikt in een fiscale procedure. In de praktijk wordt onrechtmatig verkregen bewijs dat in een bestuursrechtelijke procedure is verkregen echter ook getoetst aan het 'zozeer indruist'-criterium.[915] De toepassing van het 'zozeer indruist'-criterium wordt overgelaten aan de rechter ten gronde, waarbij wel wordt aangegeven dat de bestuursrechter slechts overgaat tot bewijsuitsluiting in het geval van grove rechtsschendingen.[916]

Het Hof van Cassatie kent de rechter ten gronde, net zoals in het strafrecht, een grote beoordelingsmarge toe binnen de criteria van de Antigoon-rechtspraak. De rechter zal via een casusbenadering steeds in concreto moeten nagaan of het onrechtmatig verkregen bewijs al dan niet moet worden uitgesloten, waarbij het uitgangspunt vormt dat dit bewijs moet worden toegelaten.

---

[913] HR 1 juli 1992, nr. 26331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992, afl. 306.

[914] HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015, afl. 173, noot G. De Bont.

[915] CRvB 24 januari 2013, ECLI:NL:CRVB:2013:BY9361, *AB* 2014, afl. 12, noot M.A. Schneider.

[916] HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533, *NJ* 2004, afl. 376, noot Y. Buruma.

1° Automatische uitsluiting in geval van schending fundamentele rechten

344. Het arrest WML van het Hof van Justitie (*supra* nrs. 314-316) heeft een discussie doen ontstaan binnen de Belgische rechtsleer omtrent de verhouding tussen de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige en de toepassing van Antigoon in het fiscaal recht.[917] De verwijzende rechter vroeg namelijk in zijn veertiende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie: *"Indien bewijs is verkregen en wordt gebruikt in strijd met de artikelen 7, 8, 41 en 48 van het Handvest, moet dan gelet op artikel 47 van het Handvest worden aangenomen dat is voldaan aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte wanneer ingevolge een nationale regeling een beroep in rechte tot betwisting van de procedurele regelmatigheid van beslissingen in belastingzaken enkel kan slagen en leiden tot nietigverklaring van de beslissing indien het, naargelang van de omstandigheden van het geval, in concreto denkbaar is dat de bestreden beslissing daadwerkelijk anders zou kunnen hebben geluid zonder de procedurele onregelmatigheid en die onregelmatigheid bovendien gevolgen heeft gehad voor de materiële rechtspositie van de verzoeker, of moeten die procedurele onregelmatigheden in een ruimere context in aanmerking worden genomen als grond voor nietigverklaring, ongeacht welke gevolgen de met het Handvest strijdige procedurele onregelmatigheid heeft voor de uitkomst van de procedure?"*.[918] De verwijzende rechter wou in wezen vernemen of bewijs dat is verkregen in strijd met een fundamenteel recht van de belastingplichtige steeds

---

[917] M. BOURGEOIS en C. VERSCHUERE, "Antigone en droit fiscal: quelle évolution?" in I. RICHELLE en M. BOURGEOIS (eds.), *Le droit fiscal en 2017, Questions choisies*, Limal, Anthemis, 2017, 211-245; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le *Requiem d'Antigone*", *JT* 2017, 73-84; A. BELLENS, "Onrechtmatig verkregen bewijs: genuanceerde *Antigoon*-leer in fiscale zaken" (noot onder Antwerpen 14 juni 2016), *RABG* 2017, afl. 9, 734-737; P. DE VOS en D. Verbeke, "Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, 4-7; S. GNEDASJ, "Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek…", *AFT* 2016, afl. 8-9, 33-50; S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, 471-474; F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *JT* 2016, afl. 6652, 397-401; P. DE VOS en D. VERBEKE, "Beperkt het Handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?" (noot onder HvJ 17 december 2015), *TFR* 2016, afl. 499, 356-362; S. GNEDASJ, "Hof van Justitie oordeelt over naleving grondrechten bij bewijsgaring en –gebruik", *Fisc.Act.* 2016, afl. 6, 4-10; S. GNEDASJ, "Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel", *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, 1-5; C. BUYSSE, "Onrechtmatige bewijsgaring: Cassatie 'overruled' door Hof van Justitie?", *Fiscoloog* 2016, afl. 1492, 1; C. DILLEN en V. VERCAUTEREN, "Onrechtmatig verkregen bewijs: Hof van Justitie raapt de bal op waar Cassatie die heeft laten vallen", *Acc&Fisc* 2016, afl. 9, 1-3; I. DE TROYER en L. VANDEBERGHE, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", RW 2015-16, afl. 37,

[918] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 28.

moet worden uitgesloten, of dat de nationale wetgeving rekening mag houden met de gevolgen van de onrechtmatigheid op de materiële rechtspositie van de belastingplichtige.

AG WATHELET was de mening toegedaan dat als de verwijzende rechter schending van artikel 7 en 8 Handvest vaststelt, hij het onrechtmatig verkregen of gebruikt bewijs buiten beschouwing zal moeten laten. De rechter moet dan nagaan of het toelaatbare bewijs wel voldoende is ter ondersteuning van de aanslag en anders de bestreden beslissing nietig verklaren.[919]

Het Hof van Justitie oordeelde dat wanneer het recht op een voorziening in rechte, zoals voorzien in artikel 47 Handvest, niet doeltreffend is omdat de rechter zich niet kan vergewissen van de rechtmatigheid van de bewuste inlichtingen, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en die in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing moeten worden gelaten en de aangevochten beslissing, die op de bewuste bewijzen steunt, nietig worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.[920]

Het is dus de taak van de rechter om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van het recht van verdediging in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. In het geval de nationale rechter vaststelt dat deze belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure zijn gebruikt met schending van artikel 7 Handvest, moet hij deze bewijzen buiten beschouwing laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.[921]

Hoewel werd vastgesteld dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek een uitvoering van het Unierecht uitmaakt, (*supra* nr. 295) waardoor de rechter rekening moet houden met artikel 47 van het Handvest bij het bepalen van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, geeft dit geen uitsluitsel over de behandeling van bewijs dat in strijd met een fundamenteel recht is verkregen op grond van uitwisseling

---

[919] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 134-135.

[920] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 89.

[921] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Webmindlicenses t. Hongarije*, overweging 91.

met een staat buiten de Europese Unie. Bijgevolg is een verder onderzoek nodig naar de inhoud van het 'zozeer indruist'-criterium.

345. DE RAEDT is van mening dat een niet gerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht steeds in strijd is met wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, waardoor het ontstane vacuüm door het arrest WML wordt opgevangen door het Antigoon-arrest zelf.[922] Ze baseert zich hiervoor op de arresten van de Hoge Raad van 1 juli 1992 en van 20 maart 2015.[923] Hoewel het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992 het criterium van 'zozeer indruist tegen' heeft ingevoerd in het fiscaal recht, hadden de arresten van de fiscale kamer van de Hoge Raad betrekking op het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een fiscale procedure. Deze rechtspraak van de Hoge Raad kan bijgevolg niet als leidraad dienen om het 'zozeer indruist'-criterium in de fiscale antigoon-leer in te vullen wanneer de Belgische fiscale administratie zich schuldig heeft gemaakt aan het plegen van een onrechtmatige onderzoekshandeling. Dit verhindert echter niet dat de Nederlandse praktijk toch als inspiratie kan dienen. De auteur gaat namelijk voorbij aan de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep (hierna CRvB) en de Nederlandse Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak. Volgens vaste rechtspraak van de CRvB is het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs slechts dan niet toegestaan indien het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.[924]

346. Uit een analyse van de beperkte rechtspraak ter zake voor de invulling van dit criterium blijkt de, zij het impliciete, redenering te zijn dat bewijs steeds moet worden uitgesloten als bij de verkrijging van het bewijs 'rechtsstatelijke waarborgen' zijn geschonden en dat de schending van een fundamenteel recht van de belastingplichtige altijd een schending van een rechtsstatelijke waarborg

---

[922] S. DE RAEDT, "Het "zozeer indruist"-criterium in de fiscale antigoonleer" in B. DE GROOTE en J. VERHOEVE (eds.), *Liber Amicorum Antione Doolaege. "Goede huisvader"*, Brussel, Larcier, 2017, 82; S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, 473.

[923] HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, noot G.J.M.E. DE BONT; HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306, noot P. DEN BOER.

[924] CRvB 24 januari 2013, ECLI:NL:CRVB:2013:BY9361, overweging 3.2., *AB* 2014, afl. 1, met verwijzing naar CRvB 13 maart 2008, LJN BC7462 en CRvB 22 januari 2004, LJN AO3220.

inhoudt.[925] Deze rechtspraak heeft voornamelijk betrekking op het 'huisbezoek' door een bestuursrechtelijke administratie en de daaruit volgende inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven.

In een eerste arrest van de CRvB hadden twee handhavingsmedewerkers van de Dienst werk en inkomen van de Gemeente Amsterdam op 11 januari 2006 een onaangekondigd huisbezoek afgelegd op het door betrokkene opgegeven adres.[926] Nadat de CRvB had vastgesteld dat er in het geval van betrokkene sprake was van een niet gerechtvaardigde inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven kon de Raad naar eigen zeggen niet anders dan tot het besluit komen dat de tijdens het huisbezoek aan het licht gekomen inlichtingen moesten worden beschouwd als onrechtmatig verkregen bewijs.[927] Indien het betreffende bestuursorgaan de resultaten van een onrechtmatig huisbezoek bij de beoordeling van het recht op bijstand voor de betrokkene mag meenemen, zou aan het uitgangspunt dat bij huisbezoeken zoals *in casu* sprake moet zijn van een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven alle kracht worden ontnomen.[928] Dit bewijs in rechte toelaten zou naar het oordeel van de Raad leiden tot een schending van het recht van verdediging, zoals opgenomen in artikel 6, lid 1 EVRM. De CRvB besloot, met de rechtbank, daarom dat hier sprake was van een verkrijging van bewijsmiddelen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.[929]

Een tweede arrest, nu van de Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak betreft een gelijkaardige uitspraak.[930] Uit het proces-verbaal dat naar aanleiding van het tweede huisbezoek op 11 maart 2013 was opgemaakt, bleek *"dat de referent, nadat de verbalisanten zes keer hadden aangebeld, luid op de deur hadden gebonsd en hadden geroepen dat de deur geopend moest worden, de deur half heeft geopend, iets heeft gemompeld en vervolgens de deur heeft*

---

[925] Y. SCHUURMANS, "Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht", *Ars aequi* 2017, 392.

[926] CRvB 11 april 2007, ECLI:NL:CRVB:2007:BA2410, *AB* 2007, afl. 21.

[927] CRvB 11 april 2007, ECLI:NL:CRVB:2007:BA2410, *AB* 2007, afl. 21, overweging 7.

[928] Zie in dezelfde zin: CRvB 19 april 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:1523, *AB* 2016, afl. 30; CRvB 16 juli 2013, ECLI:NL:CRVB:2013:785, *AB* 2013, afl. 43.

[929] CRvB 11 april 2007, ECLI:NL:CRVB:2007:BA2410, *AB* 2007, afl. 21, overweging 7, met een verwijzing naar HR 1 juli 1992.

[930] ABRvS 20 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:1163, *AB* 2016, afl. 30.

gesloten. Nadat de verbalisanten opnieuw op de deur hadden geklopt, heeft de referent de deur opnieuw geopend en, in antwoord op de vraag van de verbalisanten hen binnen te laten, gevraagd waarom. Uit het proces-verbaal blijkt dat de verbalisanten de referent vervolgens een aantal vragen hebben gesteld en op enig moment de woning zijn binnengetreden. Anders dan de staatssecretaris betoogt, blijkt uit het proces-verbaal niet dat de referent daartoe aan hen toestemming heeft gegeven.".[931] De rechtbank had volgens de Raad van State bijgevolg terecht geoordeeld dat dit huisbezoek in strijd met de wet had plaatsgevonden. De staatssecretaris betoogde volgens de Raad van State tevergeefs dat de rechtbank ten onrechte grond had gevonden voor uitsluiting van het bewijs dat hij met dit huisbezoek had verkregen. Gelet op de gang van zaken tijdens dit huisbezoek had de rechtbank terecht geoordeeld dat het bewijs op een wijze is verkregen die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik ervan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht, zodat de geconstateerde schending van de wet tot uitsluiting moet leiden.[932] De inbreuk op het recht op privéleven kan wegens de schending van de wettelijke grondslag aldus niet worden gerechtvaardigd, waardoor het 'zozeer indruist'-criterium is vervuld.

347. Een ongerechtvaardigde inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven wordt door de Nederlandse bestuursrechters als een ernstige rechtsinbreuk gekwalificeerd, die 'zozeer indruist' tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.[933] Toegepast op de Belgische fiscale Antigoon-rechtspraak van het Hof van Cassatie leidt een ongerechtvaardigde inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven, of op een ander fundamenteel recht, van de belastingplichtige tot de uitsluiting van het ten gevolge daarvan onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal.

2° Buitenlandse inlichtingen

---

[931] ABRvS 20 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:1163, *AB* 2016, afl. 30.

[932] ABRvS 20 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:1163, *AB* 2016, afl. 30, overweging 2.3.

[933] M.C.D. EMBREGTS, *Uitsluitsel over bewijsuitsluiting. Een onderzoek naar de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht*, onuitg. Doctoraatsthesis Rechten Universiteit Tilburg, 2003, 279-280.

348. Wat betekent dit (*supra* nr. 340 e.v.) nu juist voor de belastingplichtige die in België wordt geconfronteerd met het gebruik van inlichtingen, verkregen via de gegevensuitwisseling op verzoek, door de Belgische fiscale administratie om bijvoorbeeld een fiscaal-administratieve sanctie op te leggen op grond van vermeende niet aangegeven inkomsten. In het bijzonder, wat zijn de concrete gevolgen als de belastingplichtige via zijn recht op inzage of de rechter via zijn ambtshalve controle onrechtmatigheden heeft ontdekt in de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek voor de toelaatbaarheid van de ontvangen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie.

Het onderscheid moet hier worden gemaakt tussen onrechtmatigheden begaan door de verzoekende fiscale administratie - bijvoorbeeld bij het opstellen van het verzoek om inlichtingen - en onrechtmatigheden begaan door de ontvangende fiscale administratie, bijvoorbeeld bij het verzamelen van de inlichtingen. Door het grensoverschrijdend aspect vereisen buitenlandse inlichtingen bijgevolg een eigen regeling omtrent de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs.

In het geval de Belgische fiscale administratie zich 'schuldig' heeft gemaakt aan het plegen van onrechtmatigheden bij het versturen van het verzoek om inlichtingen zou het uitgangspunt moeten zijn dat de overtreding van de in de rechtsinstrumenten opgenomen formele regels, zoals de subsidiariteit, (*supra* nr. 161) en van de begrenzingen aan de interne onderzoeksbevoegdheden, zoals de procedure voor de opheffing van het intern bankgeheim, (*supra* nr. 114) leidt tot de uitsluiting van het bewijsmateriaal dat in weerwil daarvan werd verkregen. Iedere inbreuk door de verzoekende Belgische administratie leidt in de regel tot de nietigheid van de gestelde onderzoekshandeling - het verstuurde verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie - en de daaruit verkregen inlichtingen van de buitenlandse administratie.[934] Dit staat tegenover het huidig principe in de Antigoon-leer van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht, dat kan leiden tot een vorm van onachtzaamheid bij de fiscale ambtenaren. In de regel, omdat de Belgische fiscale administratie aan de rechtbank van eerste aanleg kan aantonen dat de onrechtmatigheid slechts een zuiver formeel karakter heeft. De rechter kan dan gebruik maken van de Belgische Antigoon-criteria om te besluiten dat het onrechtmatig verkregen

[934] Zie in gelijkaardige zin, het pleidooi van DELANOTE voor een algemene wettelijke Antigoon-wetgeving in het fiscaal recht: M. DELANOTE, "Antigoon: moet de wetgever niet optreden?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 14, 7-10.

bewijsmateriaal ten gevolge van een schending van het rechtsinstrument of de onderzoeksbevoegdheden door de verzoekende administratie toelaatbaar is. De rechter kan aldus onder andere rekening houden met het al dan niet opzettelijk karakter van de door de fiscale administratie begane onrechtmatigheid, de weerslag ervan op het recht dat door de overschreden norm wordt beschermd en het gegeven dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt. De rechter zou in het geval van een ongerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht van de belastingplichtige door de fiscale administratie echter steeds het daaruit volgend bewijsmateriaal moeten uitsluiten. Daarnaast is het noodzakelijk, gelet op de aanvaarding van Antigoon in het fiscaal recht door het Hof van Cassatie, dat de Belgische wetgever in het WIB 92 en in de overige rechtsinstrumenten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse administratie opnieuw aanduidt welke vormvereisten op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven. Gelet op de voorheen algemeen toegepaste uitsluitingsregel in het fiscaal recht is hier nog maar weinig aandacht aan besteed.[935] Zo kan eraan worden gedacht om het niet correct naleven van de getrapte procedure voor het opheffen van het bankgeheim (*supra* nr. 113) op straffe van nietigheid voor te schrijven, waardoor de verkregen inlichtingen van de aangezochte buitenlandse fiscale administratie automatisch nietig zijn.

349. De vraag rijst of de principes die van toepassing zijn op de Belgische fiscale administratie kunnen worden doorgetrokken naar de buitenlandse fiscale administratie, wanneer deze onrechtmatigheden begaat bij het verzamelen van de gewenste inlichtingen of het inwilligen van het verzoek om inlichtingen op basis van de verschillende rechtsinstrumenten. De buitenlandse administratie is bij het verzamelen van de inlichtingen namelijk onderworpen aan haar interne procedureregels en regeling voor de toelaatbaarheid van bewijs. Het kan echter niet worden toegestaan dat de samenwerking tussen de fiscale administraties van staten de begane onrechtmatigheden door de aangezochte administratie 'wit', zeker gelet op het gegeven dat er momenteel in de aangezochte staat geen onafhankelijke controle gebeurt door een rechter op de correcte uitvoering van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie.

[935] N. DIEPVENS, "De eenjarige verjaardag van Antigoon in het fiscaal recht: een blijde gebeurtenis of een ware treurmars" in C. DECLERCK en W. PINTENS (eds.), *Patrimonium 2016*, Brugge, Die Keure, 2016, 294-295.

Ten gevolge hiervan zou de Belgische rechter de verkregen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie moeten uitsluiten, wanneer deze laatste in de procedure van het verzoek om inlichtingen een ongerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht van de belastingplichtige heeft gemaakt. Deze rechter moet ook kunnen oordelen over het toelaten van de verkregen inlichtingen als deze zijn bekomen door een formele schending van de rechtsinstrumenten door de buitenlandse fiscale administratie op grond van de Antigoon-criteria. Gelet op de nationale soevereiniteit en de procedurele autonomie van de aangezochte staat zouden formalistische inbreuken op de nationale wetgeving, of de fiscale onderzoeksbevoegdheden van de buitenlandse fiscale administratie, echter bij voorkeur in die laatste staat volgens het daar toepasselijk recht moeten worden beoordeeld (*infra* nr. 439).

350. Om de belastingplichtige de nodige rechtszekerheid te bieden, moet de wetgever deze principes expliciet opnemen in het WIB 92. Dit geeft de bevoegde rechter een wettelijke verankerd uitgangspunt om deze principes verder af te lijnen in de rechtspraak.

Afdeling 4. Korte evaluatie

351. In dit hoofdstuk werd onderzocht welke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige noodzakelijk zijn na het ontvangen van inlichtingen verkregen via de procedure van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek om een adequate rechtsbescherming te kunnen garanderen en dit alles vanuit een Belgisch standpunt. Voorafgaand werd ervoor gepleit dat een belastingplichtige die een notificatie ontvangt van een verstuurd verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie het recht moet hebben om voor de rechtbank van eerste aanleg de rechtmatigheid van deze notificatie te laten controleren, ongeacht of de Belgische fiscale administratie de gewenste inlichtingen effectief ontvangt van de buitenlandse administratie of dat de ontvangen inlichtingen effectief leiden tot het opleggen of wijzigen van de aanslag (*supra* nr. 270). Dit is eveneens mogelijk indien de belastingplichtige een notificatie ontvangt van een verstuurd verzoek om financiële inlichtingen naar een buitenlandse administratie (*supra* nr. 115).

352. Een eerste procedurele waarborg houdt in dat de belastingplichtige recht heeft op inzage van het verzoek om inlichtingen en de ontvangen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie op grond van de wet openbaarheid van bestuur, (*supra* nr. 271 e.v. en 275 e.v.) artikel 6 EVRM en het algemeen recht van verdediging (*supra* nr. 281) en artikel 47, lid 2 van het Handvest (*supra* nr. 298). Een belastingplichtige moet aldus toegang verkrijgen tot de uitgewisselde inlichtingen, met inbegrip van de bronnen, procedures en alle andere relevante elementen aangaande de verzameling van de inlichtingen door de aangezochte fiscale administratie en tot de substantiële elementen van het verstuurde verzoek om inlichtingen door de Belgische fiscale administratie (*supra* nr. 299). De fundamentele rechten van derden en het belang van de geheimhouding van bepaalde inlichtingen worden beschermd door de bewuste documenten indien nodig te anonimiseren, zonder dat hierbij de uitoefening van het recht van verdediging in het gedrang mag komen.

353. Een tweede procedurele waarborg vereist op grond van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, dat zijn originele grondslag vindt in artikel 6 en artikel 13 EVRM, dat de rechter ten gronde de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen uit de aangezochte staat kan toetsen (*supra* nr. 317). Het internationaal vertrouwen tussen staten kan het uitgangspunt vormen, maar de Belgische rechter moet in het geval van gegevensuitwisseling op verzoek kunnen nagaan of de inlichtingen conform de fundamentele rechten zijn verkregen of verzameld door de buitenlandse fiscale administratie. Tenzij de Belgische rechter zich ervan kan verzekeren dat reeds door een buitenlandse rechtsinstantie, in een procedure op tegenspraak, een toetsing is gebeurd of de inlichtingen zijn verkregen in overeenstemming met deze rechten. De Belgische rechter moet daarnaast kunnen controleren of de Belgische fiscale administratie de procedure van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie correct heeft nageleefd, met name of de Belgische administratie de inhoudelijke vereisten van het verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 142) en de interne beperkingen in het WIB 92 - zoals de aanslagtermijnen waarbinnen onderzoekshandelingen kunnen worden verricht - (*supra* nr. 92) wel degelijk heeft gerespecteerd.

De Belgische rechter moet toegang verkrijgen tot zowel het verstuurde verzoek om inlichtingen naar de buitenlandse fiscale administratie als het antwoord van de buitenlandse fiscale administratie om zijn taak op een adequate wijze te kunnen uitvoeren (*supra* nr. 290).

354. Een derde procedurele waarborg vereist dat indien de Belgische fiscale administratie zich, als bevoegde autoriteit van de verzoekende staat, schuldig maakt aan het plegen van onrechtmatigheden bij het versturen van het verzoek om inlichtingen het uitgangspunt zou moeten zijn dat de overtreding van de in de rechtsinstrumenten opgenomen formele regels, zoals de subsidiariteit, (*supra* nr. 161) en van de begrenzingen aan de interne onderzoeksbevoegdheden, zoals de procedure voor de opheffing van het intern bankgeheim, (*supra* nr. 114) leidt tot de uitsluiting van het bewijsmateriaal dat in weerwil daarvan is verkregen. Iedere inbreuk door de verzoekende Belgische administratie leidt in de regel tot de nietigheid van de gestelde onderzoekshandeling - het verstuurde verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie - en de daaruit verkregen inlichtingen van de buitenlandse administratie. De fiscale administratie kan echter aan de rechtbank van eerste aanleg aantonen dat de onrechtmatigheid slechts een zuiver formeel karakter had. De rechter kan dan gebruik maken van de Antigoon-criteria om te besluiten dat het onrechtmatig verkregen bewijs ten gevolge van een schending van het gebruikte rechtsinstrument of de nationale onderzoeksbevoegdheden toch toelaatbaar is. De rechter kan aldus onder andere rekening houden met het al dan niet opzettelijk karakter van de door de fiscale administratie begane onrechtmatigheid, de weerslag ervan op het recht dat door de overschreden norm wordt beschermd en het gegeven dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt. De rechter zou in het geval van een ongerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht van de belastingplichtige door de fiscale administratie echter steeds het daaruit volgend bewijsmateriaal moeten uitsluiten.
De Belgische rechter moet de verkregen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie ook uitsluiten, wanneer de buitenlandse fiscale administratie in de procedure van het verzoek om inlichtingen een ongerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht van de belastingplichtige heeft gemaakt. De Belgische rechter moet kunnen oordelen over het toelaten van de verkregen inlichtingen

als deze zijn bekomen door een formele schending van de rechtsinstrumenten door de buitenlandse fiscale administratie op grond van de Antigoon-criteria. Gelet op de nationale soevereiniteit en de procedurele autonomie van de buitenlandse staat zouden formalistische inbreuken op de nationale wetgeving, of de fiscale onderzoeksbevoegdheden van de buitenlandse fiscale administratie, bij voorkeur in het buitenland volgens het daar toepasselijk recht moeten worden beoordeeld (*infra* nr. 439).

Om de belastingplichtige de nodige rechtszekerheid te bieden, moet de wetgever deze principes expliciet opnemen in het WIB 92. Dit geeft de bevoegde rechter een wettelijke verankerd uitgangspunt om deze principes verder af te lijnen in de rechtspraak.

Hoofdstuk 3. De procedurele waarborgen in de aangezochte staat

355. In deel II werd vastgesteld dat de gegevensuitwisseling op verzoek meer dan een loutere onderzoekshandeling inhoudt, gelet op de soevereiniteit van de aangezochte staat. De discretionaire marge van de Belgische administratie bij het beoordelen van het ontvangen verzoek om inlichtingen opent de deur voor het toekennen van waarborgen aan de belastingplichtige. Uit de bevindingen van hoofdstuk 2 van dit deel blijkt dat het toekennen van procedurele waarborgen in de verzoekende staat na het ontvangen van de bewuste inlichtingen niet in alle gevallen volstaat om het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en het recht van verdediging van de belastingplichtige te garanderen. In dit hoofdstuk wordt nagegaan of de belastingplichtige zijn rechtsbescherming in rechte kan afdwingen in de aangezochte staat, gelet op de constatering in hoofdstuk 1 van dit deel dat zowel de rechtsinstrumenten als het Europees recht volgens het Hof van Justitie de belastingplichtige geen rechten toekennen. Vooreerst zullen we de mogelijke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige in deze staat bepalen via een rapport van de OESO omtrent de rechtsbescherming in de nationale wetgeving van aangezochte staten.

356. De OESO ontdekte in een rapport van 1994 drie soorten van procedurele waarborgen voor de belastingplichtige die een beperkt aantal aangezochte staten in hun wetgeving hadden opgenomen als ze een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie hadden ontvangen: notificatierechten, participatierechten en interventierechten.[936] Notificatierechten zijn volgens de OESO ontworpen om de belastingplichtige te voorzien van alle noodzakelijke inlichtingen om te verzekeren dat belastingplichtigen op de hoogte zijn van wat wordt uitgewisseld, zodat ze tegen de uitwisseling bezwaar kunnen maken. In het algemeen informeert de notificatie de belastingplichtige over de identiteit van de verzoekende staat, de desbetreffende belastingen, de te verstrekken inlichtingen, het rechtsinstrument op basis waarvan de gegevensuitwisseling zal plaatsvinden en de te volgen procedure om de uitwisseling te kunnen betwisten. In het geval van belastingontduiking echter is er in de regel geen verplichting tot notificatie of wordt de notificatie uitgesteld tot na de uitwisseling heeft

[936] OESO, *Tax information exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, Parijs, OESO, 1994, 31-32.

plaatsgevonden. Participatierechten verplichten de administratie niet enkel te informeren, maar ook de belastingplichtige te raadplegen. Dit vertaalt zich in de regel in het recht om te worden gehoord. Interventierechten uiteindelijk, zorgen ervoor dat een belastingplichtige die een notificatie heeft ontvangen de rechtmatigheid van de gegevensuitwisseling voorafgaand kan betwisten voor de administratie zelf of voor een rechtsinstantie. De OESO relativeerde echter meteen, zij het impliciet, het belang van deze rechten door te wijzen op het gegeven dat deze rechten slechts in een beperkt aantal staten zijn voorzien en dat deze niet worden gewaarborgd door artikel 26 OESO-modelverdrag.

De volgende drie vragen dienen dan ook te worden beantwoord: welke soorten van procedurele waarborgen zijn noodzakelijk voor de belastingplichtige? Welke fundamentele rechten van de belastingplichtige kunnen de aangezochte staat ertoe aansporen en/of verplichten deze procedurele waarborgen op te nemen in hun nationale wetgeving? Is er nood aan een harmonisatie van deze procedurele waarborgen?

Het is mogelijk dat staten in de praktijk de in dit hoofdstuk opgenomen rechten voor de belastingplichtige trachten te omzeilen door 'informeel' een verzoek om inlichtingen te versturen naar een andere staat, waarna deze dan 'spontaan' de inlichtingen zou overmaken aan de eerste staat. Om dergelijke praktijken uit te sluiten, passen we de in dit hoofdstuk ontwikkelde procedurele waarborgen voor de belastingplichtige eveneens toe op de procedure van het spontaan versturen van inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie.

Afdeling 1. Notificatierechten

357. Het toekennen van procedurele waarborgen aan de belastingplichtige in de aangezochte staat staat of valt met de verplichting voor de administratie van die staat om de belastingplichtige op de hoogte te brengen van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie en van het besluit om dit verzoek in te willigen. Dit is logisch, aangezien een 'onwetende' belastingplichtige zich niet in de mogelijkheid bevindt om zijn rechtsbescherming uit te oefenen. Aangezochte staten hebben, onder druk van het Mondiaal Forum, de notificatie aan de belastingplichtige in hun nationale wetgeving beperkt of zelfs volledig afgeschaft. Ten gevolge van deze evolutie wordt nagegaan of de administratie van de aangezochte staat op grond van de fundamentele rechten

van de belastingplichtige kan worden verplicht om deze laatste een notificatie, voor het overdragen van de verzochte inlichtingen, te versturen.

§ 1. De invloed van het Mondiaal Forum

358. Uit de beoordelingscriteria van de *peer review*-rapporten van de staten blijkt dat het Mondiaal Forum (*supra* nr. 59) de staten, minstens indirect, onder druk zet om de rechtsbescherming van belastingplichtigen in te perken ten voordele van de samenwerking tussen staten. Van belang zijn voornamelijk onderdelen B.2. en B.2.1 van het rapport.[937] Onderdeel B.2. onderzoekt of de rechten en de bescherming die een staat aan belastingplichtigen toekent in overeenstemming zijn met een effectieve gegevensuitwisseling. Onderdeel B.2.1. onderzoekt in het bijzonder of de toegekende rechten en bescherming een effectieve uitwisseling verhinderen. Als de toegekende rechtsbescherming aan de belastingplichtige de gegevensuitwisseling in te grote mate zou verhinderen, heeft dit gevolgen voor de uiteindelijke score van een staat. Het Mondiaal Forum legt dus minstens een rem op het toekennen van procedurele waarborgen aan de belastingplichtige in de aangezochte staat.
Dezelfde teneur blijkt uit een rapport van de Europese Commissie van 2000 over de samenwerking tussen fiscale administraties van staten op het gebied van de btw.[938] Onderdeel 6.7.8. behandelt de notificatie van de uitwisseling aan de belastingplichtige. De Europese Commissie stelde ook vast dat de nationale wetgeving van sommige lidstaten voorschrijft dat de betrokkene in kennis moet worden gesteld van de gegevensuitwisseling. Volgens de Commissie was het duidelijk dat in geval van fraude dergelijke notificatie de doeltreffendheid van de controle schaadt. Het gegeven dat sommige lidstaten ieder verzoek om inlichtingen ter kennis van de belastingplichtige brachten, zou hebben geleid tot de praktijk dat andere lidstaten twijfelden om gebruik te maken van de gegevensuitwisseling tussen staten in gevallen waarin een vermoeden van fraude bestaat. Daarnaast was de Commissie van mening dat, aangezien de gegevensuitwisseling tussen nationale fiscale administraties geen aanleiding geeft tot notificatie aan de belastingplichtige, dit evenmin het geval zou moeten

[937] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 2. Implementation of the standard in practice. Belgium*, Parijs, OESO, 2013, 70.
[938] COM(00)0028def. [Commissiedocument nr. 0028 van 2000, definitieve versie].

zijn wanneer inlichtingen grensoverschrijdend worden uitgewisseld tussen fiscale administraties.
Hierna bespreken we de invloed van het Mondiaal Forum op het notificatierecht van de belastingplichtige in België, Nederland en Zwitserland. In Nederland heeft tot aan de afschaffing van de notificatie een interessante discussie gewoed in de rechtsleer over aan wie juist de voorafgaande notificatie moet worden gegeven, de belastingplichtige of de leverancier van de inlichtingen. Zwitserland daarentegen vormt ondanks de druk van het Mondiaal Forum een voorbeeld van hoe de notificatie aan de belastingplichtige een evenwicht kan behouden tussen het belang van deze laatste en het belang van de staat die het verzoek om inlichtingen heeft verstuurd.

A. België

359. De Belgische wetgever heeft niet voorzien in een eigen wetgeving inzake de gegevensuitwisseling op verzoek (*supra* nr. 32). De belastingplichtige zal in beginsel dan ook geen notificatie krijgen indien de Belgische fiscale administratie een verzoek om inlichtingen ontvangt van een buitenlandse fiscale administratie. Dit verhindert niet dat de Belgische administratie zich bij het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen moet houden aan de nationale beperkingen op de fiscale onderzoeksbevoegdheden (*supra* nr. 185). Deze beperkingen verplichten de Belgische fiscale administratie om de belastingplichtige een voorafgaande notificatie te versturen in het geval van een ontvangen verzoek om inlichtingen buiten de normale aanslagtermijn van drie jaar - meer bepaald artikel 333, lid 3 WIB 92 - en in het geval dat het buitenlands verzoek om inlichtingen vereist dat het bankgeheim moet worden opgeheven, meer bepaald artikel 333/1 WIB 92.

360. Deze notificatieverplichtingen bleken echter een doorn in het oog van de Belgische wetgever te zijn bij het ontvangen van een buitenlands verzoek om inlichtingen, want op 7 juli 2017 werd de wet van 30 juni 2017 gepubliceerd die de Belgische administratie ontslaat van deze notificatieverplichtingen (*supra* nr. 186).[939] De invloed hiervan op de rechtsbescherming van de belastingplichtige tijdens deze procedure valt terug te brengen tot drie concrete maatregelen: een automatische onderzoekstermijn van zeven jaar (art. 3), een *post factum*

[939] Wet 30 juni 2017 houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *BS* 7 juli 2017.

notificatie aan de belastingplichtinge in het geval van een verzoek om financiële inlichtingen (art. 4) en een onttrekking van het verzoek om inlichtingen en alle andere correspondentie van het toepassingsgebied van de wet openbaarheid bestuur (art. 5). Omdat deze drie maatregelen samen zijn genomen in het raam van de momenteel nog lopende *peer review*-procedure bespreken we de parlementaire voorbereidingen als een geheel.

361. De genomen maatregelen werden voorafgaand voor advies aan de Raad van State, afdeling wetgeving, voorgelegd. De Raad van State besprak eerst het gecreëerde verschil in behandeling voor vragen om inlichtingen van buitenlandse oorsprong.[940] De Raad van State verwees naar het reeds besproken arrest van het Grondwettelijk Hof van 16 mei 2013, (*supra* nrs. 188-190) waar het Hof artikel 333/1 WIB 92 vernietigde wegens een niet redelijk verantwoord onderscheid tussen beide situaties[941] en het arrest van 16 juli 2015 van het Grondwettelijk Hof, waar het Hof nu wel van mening was dat het gewijzigde artikel 333/1 WIB 92 de toets aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie doorstond (*supra* nr. 192). De Raad van State was op basis van beide arresten van mening dat de ontworpen wijzigingen aan zowel artikel 333 als artikel 333/1 WIB 92 tot gevolg zullen hebben dat een verschil in behandeling ontstaat naargelang het verzoek uitgaat van een Belgische of van een buitenlandse fiscale administratie. Het schrappen van de elementaire voorwaarde, met name 'wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn', om de belastingplichtige geen notificatie te versturen, leidt ertoe dat ieder verzoek om inlichtingen van een buitenlandse staat slechts aanleiding geeft tot een notificatie achteraf, terwijl dat, op grond van artikel 333/1, lid 1 WIB 92, voor een binnenlands verzoek gelijktijdig met de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling moet gebeuren. Aangezien er volgens de Raad van State geen redelijke verantwoording werd gegeven voor dit onderscheid, kon in lijn met de arresten van het Grondwettelijk Hof niet anders dan worden vastgesteld dat de nieuwe regeling in strijd is met artikel 10 en 11 GW.[942] Daarnaast vormt het gegeven dat in alle gevallen van de notificatie kan worden afgezien als er

[940] Advies RvSt bij het wetsontwerp houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 33-37, nr. 4-8.
[941] GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013.
[942] Advies RvSt, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 36, nr. 5.

sprake is van ernstige aanwijzingen van fiscale fraude, niettegenstaande de buitenlandse staat uitdrukkelijk moet vragen om geen notificatie achteraf te doen, volgens de Raad van State een niet proportionele inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven.[943]

Vervolgens besprak de Raad van State artikel 5 van de nieuwe wet. Dit artikel voegde artikel 337/1 toe aan het WIB 92, waardoor een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie en inlichtingen verstrekt aan die administratie, evenals elke correspondentie tussen de bevoegde fiscale administraties, in bepaalde gevallen niet in aanmerking komen voor inzage op basis van de wet openbaarheid bestuur (*supra* nrs. 271-274). De Raad van State verwees naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 december 2013 als een voorbeeld van de vaste rechtspraak van het Hof dat uitzonderingen op het beginsel van openbaarheid van bestuur, zoals gewaarborgd in artikel 32 GW, slechts mogelijk zijn onder de voorwaarden vastgesteld bij de wet en dat zij moeten worden verantwoord en beperkend worden geïnterpreteerd.[944] De Raad van State stelde onomwonden dat randnummer 11 Commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag slechts een element kan zijn ter verantwoording van de ontworpen regeling, aangezien het OESO-modelverdrag louter de status van aanbeveling heeft, waardoor de wetgever zich dus niet kan beroepen op de voorrang van het internationaal recht om artikel 32 GW buiten toepassing te laten.[945] In artikel 5 werd de beperking op de openbaarheid ingesteld *"zolang het onderzoek van de buitenlandse autoriteit niet is afgesloten en voor zover de openbaarmaking nadelig zou zijn voor het voormelde onderzoek, tenzij de buitenlandse autoriteit haar uitdrukkelijk akkoord heeft gegeven voor deze openbaarmaking"*. Volgens de Raad van State zou de wetgever beter uitdrukkelijk in de wet bepalen dat de Belgische fiscale administratie telkens aan de buitenlandse administratie expliciet de vraag moet stellen of deze haar goedkeuring geeft voor openbaarmaking.[946] Lid 2 van artikel 5 bepaalt: *"Het in het eerste lid bedoelde akkoord wordt geacht te zijn bekomen wanneer de buitenlandse autoriteit niet reageert binnen een termijn van 90 dagen te rekenen vanaf het verzenden door de Belgische Staat van de vraag tot inzage*

---

[943] Advies RvSt, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 36, nr. 6.
[944] GwH 19 december 2013, nr. 169/2013, overweging B.16.2.
[945] Advies RvSt, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 38, voetnoot 7.
[946] Advies RvSt, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 38, nr. 11.

(…).”. Uit deze zin blijkt niet dat de Belgische fiscale administratie effectief verplicht is om in ieder individueel geval de goedkeuring van de buitenlandse fiscale administratie te vragen. In het voorontwerp van wet dat voor advies aan de Raad van State was overgemaakt, was nog sprake van een ‘redelijke termijn’ waarbinnen de buitenlandse autoriteit moet reageren op de vraag van de Belgische staat. De Raad van Staat noemde deze vage notie een bron van rechtsonzekerheid, waardoor het wenselijk was dat die termijn in de bepaling werd begrensd. Ten gevolge van de kritiek van de Raad werd een concrete termijn van negentig dagen opgenomen in het tweede lid van artikel 5 van de nieuwe wet.

362. Interessant is dat de wetgever omtrent het nieuwe artikel 337/1 WIB 92 advies had gevraagd aan het Secretariaat van het Mondiaal Forum aangaande de overeenstemming ervan met de referentietermen 2016 van de *peer review* en met randnummer 11 van de Commentaar bij artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag (*supra* nr. 218). Het advies haalde terecht aan dat het niet duidelijk is aan wie de inlichtingen mogen worden bekendgemaakt, aangezien hierover niet wordt gesproken in lid 1.[947] Volgens het Secretariaat kan op grond van artikel 26 OESO-modelverdrag de uitgewisselde informatie slechts ter kennis worden gebracht *“van personen of autoriteiten (daaronder begrepen de rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1 bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop”*[948] en van belastingplichtigen op wie het buitenlands onderzoek betrekking heeft. De Belgische leverancier van de inlichtingen valt echter niet onder het toepassingsgebied van de standaard.
Het Secretariaat van het Mondiaal Forum had vervolgens kritiek op de diverse mogelijkheden voor de Belgische fiscale administratie om de inlichtingen bekend te maken, namelijk wanneer het onderzoek van de buitenlandse administratie is afgesloten, of wanneer de bekendmaking van de informatie niet nadelig zou zijn

[947] Advies van het Mondiaal Forum bij het wetsontwerp houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 76.
[948] Advies van het Mondiaal Forum bij het wetsontwerp houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 76.

voor dit onderzoek, of wanneer de verzoekende administratie geen goedkeuring heeft gegeven binnen de negentig dagen.[949] Het Secretariaat stelde zich terecht de vraag op welke basis de Belgische administratie kan beslissen over de impact van de bekendmaking op een lopend onderzoek in een andere staat. Mogelijks zal de Belgische fiscale administratie dit opnemen in de vraag tot inzage gericht aan de buitenlandse administratie, maar dit blijkt geenszins uit het wetsontwerp zelf.

Het Secretariaat concludeerde dat de nieuwe bepaling de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde inlichtingen niet voldoende waarborgt, meer bepaald van het verzoek zelf. Bijgevolg kon het Secretariaat geen positief advies geven over het voorstel tot wijziging van wet met betrekking tot de overeenstemming met de vereisten van het element C3 van het *peer review*-rapport. Het Secretariaat stelde zelf een absolute geheimhoudingsplicht voor: *"Artikel 337/1. In afwijking van artikel 4 van de wet van 11 april 1994 betreffende openbaarheid van bestuur, zijn de verzoeken om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten en de antwoorden verstrekt aan die autoriteiten evenals elke andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten niet vatbaar voor inzage."*.[950] De vraag blijft voorlopig open hoe het Mondiaal Forum zelf artikel 337/1 WIB 92 zal beoordelen tijdens de *peer review*.

363. In de Memorie van Toelichting verantwoordde de wetgever de wijzigingen aan artikel 333, lid 3 en artikel 333/1, lid 3 en 4 WIB 92 en het invoegen van artikel 337/1 WIB 92 als volgt. De wetgever achtte een automatische verlenging van de onderzoekstermijn met een bijkomende termijn van vier jaar, dit zonder voorafgaande notificatie, noodzakelijk omdat de normale onderzoekstermijn van drie jaar te kort blijkt te zijn om het onderzoek daadwerkelijk uit te voeren en de gevraagde inlichtingen over te dragen aan de verzoekende administratie.[951] Met betrekking tot de automatische verlenging tot zeven jaar kan ik deze redenering nog volgen. Het gegeven dat de normale onderzoekstermijn vaak te kort blijkt te zijn, verklaart evenwel niet waarom de voorafgaande notificatie aan de belastingplichtige moet worden afgeschaft. Naar mijn mening vormt dit een niet gerechtvaardigd onderscheid tussen de

[949] Advies van het Mondiaal Forum, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 76.
[950] Advies van het Mondiaal Forum, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/001, 77.
[951] MvT, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 7.

onderzoekshandelingen verricht voor een eigen nationaal onderzoek en het beantwoorden van een buitenlands verzoek om inlichtingen in de bijkomende onderzoekstermijn van vier jaar. Het gegeven dat de inlichtingen die naar aanleiding van het onderzoek in de verlengde termijn worden bekomen en waarvoor voorafgaand aan het onderzoek geen notitifcatie is verstuurd louter mogen worden gebruikt met het oog op het inwilligen van het verzoek om inlichtingen van de verzoekende staat, kan dit onderscheid niet rechtvaardigen.

Wat betreft de *post factum* notificatie van de belastingplichtige in het geval van een verzoek om financiële inlichtingen van een buitenlandse administratie, wees de regering erop dat het hier enkel ging om een hervorming van de dubbele termijn in een unieke termijn van negentig dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de buitenlandse staat.[952] De dubbele termijn van niet eerder dan 60 dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de buitenlandse fiscale administratie en uiterlijk binnen 90 dagen na de verzending van de vraag om inlichtingen aan een financiële instelling zou namelijk weinig werkbaar zijn en tot problemen van interpretatie leiden. Wat betreft de kritiek van de Raad van State was de wetgever van mening dat het verschil in behandeling reeds bestond en dat de uitgestelde notificatie in lid 3 van artikel 333, § 1 WIB 92 werd ingevoerd om te voldoen aan de standaard van het Mondiaal Forum. Artikel 26 OESO-modelverdrag en het TIEA-model vereisen daarnaast dat de nationale wetgeving inzake voorafgaande notificatie bepaalde uitzonderingen moet bevatten om te vermijden dat niet aan dringende verzoeken kan worden voldaan of dat de notificatie het onderzoek in gevaar brengt (*supra* nr. 260). Ik stel me echter de vraag hoe de notificatieplicht het beantwoorden van dringende verzoeken kan verhinderen, aangezien het in kennis stellen van de belastingplichtige gelijktijdig gebeurt met het gestelde verzoek om inlichtingen aan de financiële instelling (*supra* nr. 189). Daarnaast kan het gevaar van de belastingplichtige op de hoogte brengen van het fiscaal onderzoek van de verzoekende staat ook worden opgevangen door in uitzonderingen te voorzien, in plaats van het recht op notificatie van de belastingplichtige volledig en in alle gevallen van een verzoek om financiële inlichtingen af te schaffen.

In het geval van ernstige aanwijzingen van fiscale fraude kan de verzoekende staat zelfs aan België vragen om niet over te gaan tot een notificatie achteraf.

---

[952] MvT, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 8.

De wetgever stelde dat de aanwijzingen zullen worden geïnterpreteerd volgens de criteria van de Belgische wetgeving. Hoewel deze zienswijze mij de juiste lijkt gelet op de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat, (*infra* nr. 399) stel ik mij de vraag in welke mate de Belgische fiscale administratie zich vandaag in de plaats van de buitenlandse fiscale administratie kan stellen gelet op de druk van de OESO en de Europese Unie om de gegevensuitwisseling op verzoek zo vlot en efficiënt als mogelijk te laten verlopen.
Tot slot verantwoordde de wetgever het invoegen van artikel 337/1 WIB 92 als zijnde noodzakelijk om het welslagen van internationale fiscale onderzoeken te garanderen.[953] De federale staat heeft de taak om de internationale betrekkingen te beschermen. Bijgevolg moest worden afgeweken van de verplichting tot passieve openbaarheid zoals voorzien in artikel 4 wet openbaarheid bestuur, behalve als de buitenlandse staat uitdrukkelijk zijn goedkeuring heeft gegeven voor de openbaarmaking ervan. De beperkingen van het verbod van inzage en afschrift tot de periode gedurende dewelke het onderzoek van de buitenlandse administratie loopt en voor zover inzage het onderzoek van deze staat kan schaden, werden opgenomen teneinde de rechten van de belastingplichtige zoveel als mogelijk te vrijwaren. In de Memorie van Toelichting verduidelijkte de wetgever nu wel dat 'vanzelfsprekend' alleen de belastingplichtige zelf toegang kan hebben tot zijn dossier en niet de derde die in voorkomend geval de gevraagde inlichtingen heeft verschaft.[954] Niettegenstaande dit overeenstemt met wat het Secretariaat verstaat onder de geheimhoudingsplicht van artikel 26, § 2 OESO-modelverdrag, rijst de vraag of deze stringente visie van de Belgische wetgever niet in strijd komt met een doeltreffende voorziening in rechte - zoals voorzien in artikel 47 Handvest - en het arrest *Berlioz* van het Hof van Justitie (*infra* nr. 431 e.v.).

364. Het wetsontwerp is ook besproken geweest in de Commissie voor de Financiën en de Begroting.[955] De vragen van de leden hadden vooral betrekking op de kritiek van de Raad van State met betrekking tot het niet gerechtvaardigd verschil in behandeling naargelang de vraag uitgaat van een Belgische of van

[953] MvT, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 10-11.
[954] MvT, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/01, 11.
[955] Verslag namens de Commissie voor de Financiën en Begroting bij het wetsontwerp houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/003, 16 p.

een buitenlandse fiscale administratie. Daarnaast merkte VANVELTHOVEN op dat er in een uitzondering wordt voorzien op de wet openbaarheid bestuur om de doeltreffendheid van internationale onderzoeken die aanleiding geven tot een verzoek om inlichting van een buitenlandse fiscale administratie niet te schaden, terwijl deze uitzondering niet wordt voorzien voor een Belgisch onderzoek.[956] De minister van Financiën beperkte zich in zijn reactie tot het verwijzen naar de uiteenzetting in de Memorie van Toelichting. Volgens de minister was het huidig criterium van de rechten van de Schatkist die in gevaar zouden zijn, een criterium dat vanuit België moeilijk te beoordelen is indien het onderzoek zich afspeelt in een andere staat.[957] Het valt inderdaad moeilijk in te zien hoe de Belgische administratie kan inschatten, zonder verdere verduidelijking van de verzoekende staat in het verzoek om inlichtingen, of de rechten van deze zijn Schatkist in gevaar zijn. Maar dit geldt ook voor de Belgische administratie wanneer deze moet bepalen of er al dan niet sprake is van ernstige aanwijzingen van fiscale fraude, zelfs indien dit criterium wordt onderzocht op basis van de Belgische wetgeving. De minister stelde hieromtrent dat dit criterium door België op basis van de feiten die zijn uiteengezet in het verzoek om inlichtingen kan worden getoetst. Dit valt zonder enige twijfel toe te juichen. De vraag is echter in welke mate de Belgische staat zijn nationale soevereiniteit effectief zal uitoefenen bij het controleren van dit criterium. Als op basis van de beschreven feiten in het verzoek om inlichtingen de Belgische fiscale administratie niet kan concluderen dat er sprake is van ernstige aanwijzingen van fiscale fraude, gaat de Belgische fiscale administratie dan om aanvullende inlichtingen verzoeken, of gaat de controle in de praktijk beperkt blijven tot een controle *pro forma*?

365. Het mag duidelijk zijn dat deze drie maatregelen zijn genomen om te 'voldoen' aan de vereisten van de standaard van het Mondiaal Forum van de OESO inzake transparantie en gegevensuitwisseling op verzoek, in het bijzonder om een uitstekende score te behalen op de momenteel lopende *peer review*-procedure. De enige rechtsbescherming in de vorm van een recht op notificatie en op inzage in de nationale wetgeving voor de belastingplichtige moest hier wijken voor een grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek zonder

[956] Verslag, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/003, 11.
[957] Verslag, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2400/003, 13.

rechtstreekse of onrechtstreekse 'belemmeringen'. De beperkte motivering van de wetgever voor het inperken van deze rechtsbescherming kan echter noch de Raad van State noch mij overtuigen. Het verdient aanbeveling om navolging te geven aan de rechtspraak van het Hof van Justitie die de lidstaten impliciet aanmoedigt om aanvullende procedurele waarborgen te voorzien in de nationale wetgeving en gedeeltelijk afstand te nemen van de aanbevelingen van de OESO en het Mondiaal Forum die voornamelijk de efficiëntie van de samenwerking tot doel hebben. België moet als aangezochte staat eerder de nadruk leggen op het beschermen van de belastingplichtige, zonder hierbij de samenwerking tussen fiscale administraties voor het vestigen van de correcte inkomstenbelastingen te bemoeilijken of te verhinderen (*infra* nr. 399).

B. Nederland

366. In artikel 5, lid 2 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen[958] (hierna WIBB) heeft Nederland op 24 mei 1986 een notificatie van *'degene te wiens aanzien een verzoek om inlichtingen is gedaan'* opgenomen. Tijdens de voorbereidende werkzaamheden was er discussie ontstaan omtrent de draagwijdte van de term 'belanghebbende'. Zo maakte de parlementaire voorbereiding melding van de *'in Nederland wonende betrokkene'* of de *'Nederlandse belanghebbende*,[959] zonder dat duidelijk was wie hieronder moest worden verstaan[960]. Na een discussie tijdens de plenaire behandeling van het wetsvoorstel werd door de staatssecretaris van Financiën vastgesteld dat de notificatie was bedoeld voor degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn met woonplaats in Nederland en niet op wie zij betrekking hebben.[961]

De nationale ombudsman was het niet eens met de beperkte invulling van de staatssecretaris. In een advies van 9 december 1992 stelde hij vast dat zowel de tekst van artikel 5, lid 2 als de parlementaire behandeling met betrekking tot

---

[958] Nederland: Wet 24 mei 1986 op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, *Staatsblad* 1986, 249.

[959] Nederland: Memorie van Antwoord bij het wetsvoorstel aangaande internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, *Kamerstukken II* 1984-85, nr. 18.852/6, 11.

[960] Nederland: Memorie van Antwoord bij het wetsvoorstel aangaande internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, *Kamerstukken II* 1984-85, nr. 18.852/6, 16.

[961] Nederland: Regeling van werkzaamheden met betrekking tot de behandeling van van het wetsvoorstel "Internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen", *Kamerstukken II* 1985-86, 3462-3463. Zie omtrent deze discussie in het bijzonder: M.A. WISSELINK, *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen*, Deventer, Kluwer, 1996, 291-294; E. MILDERS, "Kan spontaan automatisch zijn?", *WFR* 1992, afl. 1923.

deze bepaling onvoldoende aanknoping bieden voor het interpreteren van de bedoeling van de wetgever in de door de staatssecretaris aangegeven zin.[962] De door de staatssecretaris vastgestelde beperkte kring van belanghebbenden, meer bepaald enkel die in Nederland woonachtig of gevestigd zijn en van wie de inlichtingen afkomstig zijn, hield volgens de ombudsman een aanzienlijke inbreuk in op de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Als de wetgever dergelijke beperking had willen aanbrengen, mocht worden verondersteld dat dit in de tekst van de wet tot uiting zou zijn gebracht. Daarnaast kwam de beperking volgens de ombudsman niet overeen met artikel 13 WIBB, aangezien daarin gronden waren opgenomen voor het niet verstrekken van inlichtingen aan een buitenlandse administratie die van belang zijn voor de belastingplichtige. De ombudsman nam daarom in zijn rapport de aanbeveling aan de minister van Financiën op om bij een besluit tot verstrekken van inlichtingen op grond van de WIBB een notificatie omtrent dat besluit voorafgaand te versturen aan eenieder op wie de te verstrekken inlichtingen betrekking hebben.

367. Het gegeven dat de staatssecretaris niet onmiddellijk de aanbeveling van de ombudsman opvolgde, leidde tot kritiek in de rechtsleer.[963] Ondanks deze kritiek bevestigde de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State in een arrest van 19 april 1993 het standpunt van de staatssecretaris.[964] In deze zaak wou de Nederlandse fiscale administratie een ontvangen verzoek om inlichtingen van de Belgische administratie beantwoorden met betrekking tot een door een stichting verrichte betaling aan een België gevestigde wielrenner. Via de Nederlandse stichting verkreeg de wielrenner echter kennis van het verzoek. De wielrenner tekende beroep aan voor de Raad van State gelet op het feit dat de inlichtingen op hem betrekking hebben waardoor hij van mening was dat hij de notificatie zou moeten hebben ontvangen. De Raad van State oordeelde echter dat de notificatie slechts moet worden verzonden naar de in Nederland gevestigde of woonachtige belanghebbende aan wie de inlichtingen werden gevraagd of van wie ze afkomstig zijn. De belastingplichtige maakt volgens de Raad van State aldus geen deel uit van de kring van belanghebbenden.

---

[962] Rapport Nationale Ombudsman, nr. 92/206, *V-N* 1992, afl. 326.

[963] F.M.J. VERSTIJLEN, "De rechtsbescherming in de wet internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de (buitenlandse belanghebbende", *WFR* 1993, afl. 1357.

[964] ABRvS 19 april 1993, nr. R01.91.2052, *Infobulletin* 1993, afl. 494.

368. De discussie werd echter opnieuw geopend door de invoering van de Algemene Wet Bestuursrecht (hierna AWB).[965] De AWB heeft tot doel eenheid te scheppen in het bestuursrecht, waardoor er werd besloten de in artikel 5, lid 5 WIBB opgenomen beroepsprocedure te schrappen. Beroep moest bijgevolg na 1 januari 1994 worden ingesteld op grond van de AWB.[966] Artikel 2, lid 1 van de AWB bevat echter een eigen definitie van de term 'belanghebbende': *"In deze wet wordt verstaan onder belanghebbende degene: wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken"*. Volgens HERTOGHS en DE BONT volgde hieruit dat de fiscale administratie de term 'belanghebbende' in de AWB moest invullen *"als degene wiens belang rechtstreeks bij de heffing of invordering van belasting is betrokken. Dit is degene voor wie uit de heffing of invordering rechtstreeks rechten of verplichtingen voortvloeien, derhalve de belastingplichtige (…). De (rechts-)persoon over wie informatie wordt gevraagd door de buitenlandse fiscus is in dit geval de belanghebbende, aangezien hij degene is voor wie uit de heffing of invordering rechtstreeks rechten of verplichtingen voortvloeien"*.[967]

369. In een arrest van 25 november 1996 wijzigde de Raad van State, afdeling bestuusrechtspraak, haar eerdere rechtspraak en sloot ze aan bij de visie van HERTOGHS en DE BONT.[968] Opnieuw op verzoek van de Belgische fiscale administratie wou de Nederlandse staatssecretaris inlichtingen uitwisselen van een Antilliaanse NV, aandeelhoudster van een Nederlandse NV. De gegevens over de Antilliaanse NV werden teruggevonden in de boeken van de Nederlandse dochtervennootschap. Het beroep van de Antilliaanse NV werd nu ontvankelijk verklaard door de Raad van State, omdat deze NV er een rechtstreeks belang bij had dat er hier wordt nagegaan of de verstrekking van de specifiek op 'haar betrekking hebbende' inlichtingen in overeenstemming was met de AWB. Volgens PIJL volgde hieruit dat de kring van belanghebbenden in artikel 5, lid 2

---

[965] Nederland: Wet 4 juni 1992 houdende algemene regels bestuursrecht, *Staatsblad* 1992, 315.
[966] J.A.G. VAN ES en P. KAVELAARS, "De AWB in de fiscaliteit", *WFR* 1994, afl. 6088.
[967] J.J.M. HERTOGHS en G.J.M.E. DE BONT, "De WIB, de AWB en de rechtsbescherming", *MBB* 1994, afl. 6, 197.
[968] ABRvS 25 november 1996, nr. H01.95,0618, *Bull* 1997, afl. 584.

WIBB werd uitgebreid en dat de belastingplichtige ook een notificatie van besluit moest ontvangen.[969]

De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, kwam in een arrest van 19 november 1998 echter terug op deze uitspraak.[970] Met een verwijzing naar haar arrest van 19 april 1993 besloot de Raad van State dat uit de bewoordingen van artikel 5 WIB volgde dat alleen voor diegenen aan wie een notificatie als bedoeld in artikel 5, lid 2 moet worden verzonden, de mogelijkheid bestaat op grond van artikel 5, lid 5 WIBB beroep in te stellen bij de Raad. De geschiedenis van de totstandkoming van de WIBB maakte duidelijk dat een notificatie enkel moest worden verstuurd aan de in Nederland gevestigde belanghebbende aan wie de te verstrekken inlichtingen zijn gevraagd dan wel van wie deze afkomstig zijn.

370. De discussie werd definitief gesloten met een wijziging van de WIBB in 2001.[971] De notificatie moest slechts worden verstuurd aan *'degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn, en die in Nederland woont of gevestigd is'*. Deze verduidelijking van de wetgever heeft terecht kritiek mogen ontvangen, in het bijzonder het gebrek aan wettiging voor het onderscheid tussen Nederlandse en buitenlandse leveranciers van inlichtingen.[972]

371. De onduidelijkheid omtrent het begrip 'belanghebbende' is echter zonder belang geworden sinds 1 januari 2014.[973] Sindsdien moet de staatssecretaris de leverancier van de inlichtingen geen notificatie meer versturen.[974] Interessant is de brief van de staatssecretaris om de afschaffing van de notificatie te

---

[969] H. PIJL, "Uitwisseling van inlichtingen", *MBB* 1998, afl. 10, 347.

[970] ABRvS 19 november 1998, nr. R01.93.1875.B, *V-N* 1999, afl. 14.8.

[971] Nederland: Wet 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II-Economische infrastructuur), *Staatsblad* 2001, 641.

[972] G.J.M.E. DE BONT en E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK, *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities: the Netherlands* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013, 565; G.H. SJOBBEMA en I.J.J. BURGERS, "Rechtsbescherming bij internationale inlichtingenuitwisseling", *NTFR* 2007, afl. 1318; G.J.M.E. DE BONT, "Aanpassingen in de Wet op de internationale bijstandsverlening", *MBB* 2002, afl. 5, 112.

[973] Nederland: Wet 1 januari 2014 tot wijziging van de wet 24 mei 1986 op de internationale bijstandsverlening bij belastingen, *Staatsblad* 2013, 566.

[974] Deze afschaffing is uitgebreid bekritiseerd geweest in de rechtsleer. In het bijzonder: A. FEENSTRA, H. HERTOGHS, M. KORS en M. VAN ELK, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights: The Netherlands* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 100b, 2015, 566.

motiveren.[975] JONAS en VAN EIJSDEN hebben de brief van de staatssecretaris geanalyseerd en bemerkten correct zes argumenten van de staatssecretaris.[976]

Ten eerste stelde de staatssecretaris dat het afschaffen van de notificatie zal zorgen voor een snellere en meer efficiënte gegevensuitwisseling. Dit zou de strijd tegen belastingontduiking beter dienen. De vraag rijst of dit argument niet kon worden weerlegd door te voorzien in een uitzondering op de voorafgaande notificatie in het geval van aanwijzingen van belastingontduiking die door de verzoekende staat in het verzoek om inlichtingen worden uiteengezet (*infra* nr. 399).

Ten tweede vermeldde de staatssecretaris dat de afschaffing van de voorafgaande notificatie in overeenstemming was met de aanbevelingen van het Mondiaal Forum aan Nederland in de 'peer review'-rapporten. Het Mondiaal Forum had namelijk in de rapporten vermeld dat de notificatieprocedure in Nederland in bepaalde gevallen leidde tot vertragingen bij het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen van de andere staat. Het Mondiaal Forum was daarom van mening dat *"the process for notification and appeal should be reviewed with a view to ensuring that it is compatible with effective international exchange of information in tax matters"*.[977] De Nederlandse wetgever was ten tijde van de opmaak van het rapport nog van mening dat *"the possibility for the concerned person and Tax administration to verify the correctness of the information before the supplying of it outweighs the possible disadvantage in a small numbers of cases"*.[978] De vraag rijst of de opmerking van het Forum niet beter kon worden verholpen door te voorzien in strikte tijdslimieten voor het daaruit volgende mogelijk beroep, in plaats van de notificatie volledig af te schaffen (*infra* nr. 441).

Ten derde vloeit volgens de staatssecretaris het vooraf en met opschortende werking informeren van een belastingplichtige of andere belanghebbende niet voort uit een Europese richtlijn. Uit de bespreking van het arrest *Sabou* van het Hof van Justitie volgt inderdaad dat de samenwerkingsrichtlijn niet voorziet in rechten voor de belastingplichtige, maar dat niets de staten weerhoudt om zelf

---

[975] Mededeling Staatssecretaris van Financiën 30 mei 2013, nr. DB/2013/260M, *V-N* 2013/32.11.

[976] K.C.R.M. JONAS en J.A.R. VAN EIJSDEN, "De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbeschering ook!", *WFR* 2013, afl. 1180.

[977] Mondiaal Forum, *Peer review: The Netherlands, Combined Phase 1 and 2*, Parijs, 2013, 85.

[978] Mondiaal Forum, *Peer review: The Netherlands, Combined Phase 1 and 2*, Parijs, 2013, 84.

te voorzien in procedurele waarborgen voor deze laatste (*supra* nr. 256). De staatssecretaris ondersteunde dit argument door vast te stellen dat Nederland een van de enige landen ter wereld is die in zijn nationale wetgeving voorziet in een voorafgaande notificatieprocedure. Zelfs als dit correct zou zijn, neemt dit niet weg dat Nederland vanuit zijn soevereiniteit een voortrekkersrol zou kunnen spelen door de belastingplichtige toch te voorzien van noodzakelijke procedurele waarborgen in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek (*infra* nr. 399).

Ten vierde vormt de verplichting tot geheimhouding van de overgedragen inlichtingen, zoals opgelegd in de verschillende rechtsinstrumenten, (*supra* nr. 219) voor de verzoekende staat volgens de staatssecretaris een voldoende waarborg voor een correct gebruik van de ontvangen inlichtingen. Deze stelling houdt echter geen rekening met het gegeven dat de geheimhoudingsplicht in de verzoekende staat soms minder waarborgen biedt voor de belastingplichtige dan deze in de aangezochte staat en dat deze laatste staat in de praktijk vaak erop moet vertrouwen dat deze gegevens effectief geheim worden gehouden door de verzoekende staat (*supra* nr. 221). De voorafgaande notificatieprocedure heeft daarnaast een veel bredere betekenis dan zuiver de geheimhouding van de overgedragen inlichtingen in de verzoekende staat. Zo kan deze procedure tot gevolg hebben dat de belastingplichtige de overdracht van handelsgeheimen kan vermijden, of dat foutieve inlichtingen worden gecorrigeerd (*infra* nr. 439).[979]

Ten vijfde gebeurt er bij de automatische gegevensuitwisseling tussen staten ook geen voorafgaande notificatie. Bijgevolg is er volgens de staatssecretaris geen reden om dit wel te behouden voor de gegevensuitwisseling op verzoek.

Het zesde argument, dat de voorafgaande notificatie aan de belastingplichtige voor btw, accijnzen en douanerechten al tien jaar geleden werd afgeschaft, kan in dezelfde zin worden opgevat. De vraag is of het een afdoende motivatie kan zijn om een gebrek aan procedurele waarborgen in andere vormen van samenwerking tussen staten aan te halen als voorbeeld.

Samengevat kan worden gesteld dat de zes argumenten van de staatssecretaris weinig overtuigend zijn en dat de afschaffing van de voorafgaande notificatie en het daardoor verdwijnen van de rechtsbescherming van de belastingplichtige vooral ingegeven is door druk van het Mondiaal Forum.

---

[979] X, "Voornemen tot laten vervallen kennisgevingsprocedure-vooraf in WIB", *NTFR* 2013, afl. 1177.

C. Zwitserland

372. Zwitserland heeft gelet op zijn terughoudende opstelling ten opzichte van samenwerking tussen fiscale administraties van staten (*supra* nr. 169-171) steeds een bijzondere aandacht gehad voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige.[980] Tot 1 oktober 2010 werd de rechtsbescherming van de belastingplichtige opgenomen in de implementatiewetgeving van de afgesloten dubbelbelastingverdragen. Door het aanvaarden van de standaard in artikel 26 OESO-modelverdrag op 13 maart 2009 door de *'Swiss Federal Council'* (hierna SFC)[981] zag deze laatste zich evenwel genoodzaakt om een Ordonnantie uit te vaardigen met betrekking tot de administratieve samenwerking op grond van de dubbelbelastingverdragen (hierna OAA)[982]. Deze ordonnantie was van toepassing op de afgesloten of geamendeerde dubbelbelastingverdragen na 1 oktober 2010. De procedurele rechtsbescherming in de OAA was echter vrijwel identiek aan de rechtsbescherming in de implementatiewetgeving.[983]

In de OAA was de notificatie aan de belastingplichtige absoluut. Artikel 4.2. legde namelijk aan de federale fiscale administratie de verplichting op om voorafgaand en geschreven de *'person concerned'* te informeren over de aard en de omvang van de over te dragen inlichtingen. Artikel 3.a. definieerde de '*person concerned'* als de persoon over wie een verzoek om inlichtingen wordt opgesteld. Indien de belastingplichtige instemde met de overdracht van de inlichtingen of niet binnen de dertig dagen na de ontvangst van de notificatie reageerde, diende de fiscale administratie de inlichtingen onmiddellijk over te dragen. In alle andere gevallen nam de fiscale administratie een beslissing door middel van een bevel. Het besluit van de fiscale administratie was vatbaar voor beroep in overeenstemming met de Zwitserse wetgeving. In tegenstelling tot

---

[980] X. OBERSON, "The development of international assistance in tax matters in Switzerland: from evolution to revolution", *European taxation* 2013, 368-374; H. GRÜNINGER en A. KELLER, *International mutual assistance through exchange of information: Switzerland* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 512.

[981] https://www.admin.ch/gov/en/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-25863.html (laatst geraadpleegd op 18 oktober 2017).

[982] Zwitserland: Ordinance 1 september 2010 on the administrative assistance according to Double Taxation Conventions.

[983] O. UNTERSANDER, "The exchange of information procedure according to double tax conventions: the Swiss approach or how taxpayer rights are protected under Swiss procedural rules" in in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 204.

Nederland, (*supra* nr. 370) voorzag de Zwitserse OAA aldus in een notificatie van de belastingplichtige zelf.
Artikel 10 van de OAA bepaalde dat wanneer de belastingplichtige in een andere staat inwoner is, de fiscale administratie de houder van de inlichtingen verzoekt om de belastingplichtige te vragen een persoon in Zwitserland aan te wijzen die gemachtigd is de notificaties te ontvangen. De fiscale administratie bepaalde hiervoor een periode. Indien de belastingplichtige geen gemachtigd persoon had aageduid, informeerde de fiscale administratie de belastingplichtige omtrent het hangende verzoek om inlichtingen via de verzoekende administratie. Gelijktijdig legde de fiscale administratie een termijn vast voor de belastingplichtige om alsnog een gemachtigd persoon aan te duiden. De fiscale administratie mocht met de expliciete instemming van de buitenlandse fiscale administratie de belastingplichtige rechtstreeks een notificatie versturen.
Artikel 12 van de OAA bepaalde tenslotte dat de fiscale administratie het definitief besluit ter kennis gaf aan de belastingplichtige. In dit definitief besluit onderbouwde de fiscale administratie de toepassing van de gegevensuitwisseling en besloot over de omvang van over te dragen inlichtingen. De administratie bracht de buitenlandse belastingplichtige hiervan op de hoogte door het besluit te versturen naar de gemachtigde persoon. Indien dergelijke persoon niet werd aangeduid, werd de notificatie bekendgemaakt via een publicatie in de *'Official Gazette'*. De Zwitserse fiscale administratie bracht, in tegenstelling tot de meeste staten, aldus zowel binnenlandse als buitenlandse belastingplichtigen op de hoogte van een ontvangen verzoek om inlichtingen.

373. Door de vele evoluties op het gebied van de gegevensuitwisseling tussen fiscale administraties van de staten zag de SFC zich opnieuw genoodzaakt een nieuwe wet uit te vaardigen, die nu betrekking heeft op alle rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek, meer bepaald de *'Tax administrative assistance act'* (hierna TAAC).[984] Artikel 14 van de TAAC bepaalde dat de fiscale administratie de belastingplichtige informeert omtrent het ontvangen verzoek om inlichtingen voorzover de verzoekende administratie geen waarschijnlijke gronden aanhaalt om de procedure geheim te houden. De procedure voor de

[984] Zwitserland: Federal Act 28 september 2012 on International administrative assistance in tax matters.

notificatie van de buitenlandse belastingplichtige bleef in licht gewijzigde vorm opgenomen. De houder van de inlichtingen werd verzocht de belastingplichtige te vragen een gemachtigd persoon aan te duiden om notificaties te ontvangen. De administratie kon de buitenlandse belastingplichtige rechtstreeks contacteren indien de verzoekende fiscale administratie expliciet in het concrete geval haar toestemming gaf. Wanneer de belastingplichtige niet kon worden bereikt, informeerde de fiscale administratie met betrekking tot het ontvangen verzoek om inlichtingen via de tussenkomst van de verzoekende fiscale administratie of via publicatie in de *'Official Gazette'*. De belastingplichtige werd opnieuw gevraagd om een gemachtigd persoon aan te duiden. De fiscale administratie moest ten gevolge van artikel 17 van de TAAC de belastingplichtige op de hoogte brengen van een definitief besluit waarin ze de toepassing van de gegevensuitwisseling rechtvaardigde en de draagwijdte van de over te dragen inlichtingen.

374. Zwitserland kreeg echter kritiek op het absolute notificatierecht van de belastingplichtige van het Mondiaal Forum in de eerste fase van het *peer review*-rapport.[985] Om in overeenstemming te zijn met de OESO-standaard moest de Zwitserse wetgeving voorzien in geschikte uitzonderingen op het recht op notificatie van het definitief besluit.[986] De druk van het Mondiaal Forum leidde uiteindelijk tot wijzigingen aan de TAAC op 21 maart 2014.[987] Artikel 14 werd zo aangepast dat de fiscale administratie de belastingplichtige slechts informeert over de essentiële onderdelen van het ontvangen verzoek om inlichtingen. Dit betekent dat de belastingplichtige op basis van de ontvangen informatie zich ervan moeten kunnen vergewissen dat hij effectief het voorwerp van een fiscaal onderzoek uitmaakt en van welke feiten hij wordt beschuldigd. Daarentegen moet hij niet worden geïnformeerd over de onderzoeksmaatregelen van de verzoekende staat, waaromtrent deze staat belang kan hebben om ze geheim te houden. Dit zou volgens de SFC overeenkomen met de commentaar bij artikel

---

[985] Mondiaal Forum, *Peer review report. Phase 1. Legal and regulatory framework. Switzerland*, Parijs, OESO, 2011, 66.

[986] R. DESAX, "Switzerland. Pratical protection of the fundamental rights of taxpayers", *Bulletin for International Taxation* 2015, afl. 4-5.

[987] H. RORDORF en S. NADELHOFER, "Exchange of banking information for tax purposes: Switzerland wants to be an obedient pupil", *The Journal of International Tax, Trust and Corporate Planning* 2014, afl. 4, 321.

26 OESO-modelverdrag, die voorziet dat de aangezochte staat slechts een minimum aan ontvangen inlichtingen van het verzoek om inlichtingen kan openbaarmaken.[988] De voorwaarde dat de verzoekende fiscale administratie waarschijnlijke gronden moet aantonen voor de geheimhouding werd met andere woorden afgeschaft. Daarnaast werd een nieuw artikel 21*a* aan de TAAC toegevoegd. Uitzonderlijk zal de administratie de belastingplichtige notificeren door middel van een besluit nadat de inlichtingen reeds zijn overgedragen, indien de verzoekende fiscale administratie aantoont dat het doel van de verzoek om inlichtingen en het resultaat van haar onderzoek zou worden aangetast door een voorafgaande notificatie. Dit eerste zou volgens de SFC het geval zijn indien de voorafgaande notificatie de belastingplichtige kan aanmoedigen de bewijzen te vernietigen. Het tweede zou het geval kunnen zijn als de procedure dringend is omwille van een risico op verjaring en indien de voorafgaande notificatie de procedure zou kunnen vertragen of wanneer het geheim onderzoek nog niet is beëindigd. De verzoekende staat moet geval per geval en op een waarschijnlijke wijze aantonen dat de omstandigheden voor een toepassing van de uitzonderlijke procedure zijn voldaan. Algemene verklaringen volstaan hiervoor niet. De notificatie wordt uitgesteld zolang de notificatie het doel van de gegevensuitwisseling of het resultaat van het onderzoek van de verzoekende staat kan schaden.[989]

Artikel 21a.3. bepaalt dat de fiscale administratie de houders van de inlichtingen en de autoriteiten die op de hoogte zijn van het ontvangen verzoek informeert over de uitgestelde notificatie. Deze personen en autoriteiten mogen echter de belastingplichtigen niet informeren over het verzoek om inlichtingen tot na hun uitgestelde notificatie. De wijzigingen zijn in werking getreden op 1 augustus 2014.

375. Een laatste wijziging van de notificatieplicht van de fiscale administratie gebeurde bij federaal besluit van 18 december 2015.[990] De fiscale administratie

---

[988] Zwitserland: Swiss Federal Council, *Message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale*, 16 oktober 2013, nr. 13.083, 7508.

[989] Zwitserland: Swiss Federal Council, *Message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale*, 16 oktober 2013, nr. 13.083, 7510.

[990] Zwitserland: Arrêté fédéral 18 décembre 2015 portant approbation et mise en oeuvre de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative en matière fiscale, 5064.

mag een buitenlandse belastingplichtige rechtstreeks notificeren indien het in die staat is toegestaan om documenten via post te versturen, of als de verzoekende administratie uitdrukkelijk toestemming verleent hiervoor. Het verzoek om een gemachtigd persoon aan te duiden die de notificaties kan ontvangen, wordt nu onderworpen aan een deadline van tien dagen.

Zwitserland slaagt er voorlopig in om een mooi evenwicht te behouden tussen het belang van de belastingplichtige om een voorafgaande notificatie van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek te ontvangen en het belang van de verzoekende fiscale administratie om haar onderzoek niet te zien geschaad. Het uitgangspunt blijft dat de fiscale administratie de belastingplichtige een voorafgaande notificatie moet versturen. Slechts bij uitzondering en op vraag van de andere staat gaat de Zwitserse fiscale administratie niet over tot de voorafgaande notificatie. De verzoekende fiscale administratie kan zich hierbij niet beperken tot het formuleren van algemene beweringen, maar moet in concreto rechtvaardigen waarom de uitzonderingsprocedure noodzakelijk is. De Zwitserse fiscale administratie dient deze rechtvaardiging te beoordelen, zonder zich echter in de plaats te stellen van de verzoekende administratie. Het enige risico bestaat erin dat Zwitserland zich onder politieke druk zal beperken tot een te verwaarlozen controle, wat de waarde van de voorziene rechtsbescherming uiteraard teniet doet.

§ 2. De invloed van de fundamentele rechten

376. Onder druk van het Mondiaal Forum - en in mindere mate de Commissie – was de tendens ontstaan om de notificatierechten van de belastingplichtige in de aangezochte staat af te schaffen ten voordele van de samenwerking tussen de staten voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. De besproken nationale wetgevingen van België, Nederland en Zwitserland in de vorige paragraaf tonen dit duidelijk aan. In deze afdeling wordt nagegaan of eventueel de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige een plicht kan doen ontstaan voor de aangezochte fiscale administratie om de belastingplichtige te notificeren over een ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie. Het Hof van Justitie heeft in de zaak *Sabou* geoordeeld dat het Europees recht van verdediging dergelijke verplichting voor

de aangezochte fiscale administratie niet kan doen ontstaan (*supra* nr. 256).[991] In de volgende afdeling wordt uiteengezet waarom in dit onderzoek wordt aangesloten bij de visie van het Hof van Justitie dat het recht om te worden gehoord, als belangrijkste onderdeel van het recht van verdediging, geen noodzakelijke procedurele waarborg vormt voor de belastingplichtige in de aangezochte staat bij het ontvangen van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie (*infra* nr. 415). Ten gevolge hiervan wordt het onderzoek verder toegespitst op twee andere fundamentele rechten van de belastingplichtige: het recht op bescherming van persoonsgegevens en het recht op bescherming van het privéleven.

A. Het recht op bescherming van persoonsgegevens

377. Het recht op bescherming van persoonsgegevens aangaande natuurlijke personen in de Europese Unie is expliciet opgenomen in de privacyrichtlijn. Het Handvest heeft deze richtlijn overgenomen in artikel 8: *"Eenieder heeft recht op bescherming van de hem betreffende persoonsgegevens. Deze gegevens moeten eerlijk worden verwerkt, voor bepaalde doeleinden en met toestemming van de betrokkene of op basis van een andere gerechtvaardigde grondslag waarin de wet voorziet. Eenieder heeft recht op toegang tot de hem verzamelde gegevens en op rectificatie daarvan."*.[992] Net zoals de privacyrichtlijn is artikel 8 Handvest volgens het Hof van Justitie slechts van toepassing op natuurlijke personen, tenzij de naam van de rechtspersoon overeenkomt met die van de natuurlijke persoon: *"De eerbiediging van het in de artikelen 7 en 8 van het Handvest (…) erkende recht op persoonlijke levenssfeer bij de verwerking van persoonsgegevens betreft om het even welke informatie aangaande een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon. Bijgevolg kunnen rechtspersonen slechts een beroep doen op de door de artikelen 7 en 8 van het Handvest geboden bescherming voor zover uit de officiële naam van de rechtspersoon de identiteit van een of meer natuurlijke personen blijkt. Dat is het geval wanneer uit de officiële naam van een vennootschap rechtstreeks de*

[991] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 44.

[992] De Toelichting bij artikel 8 Handvest stelt expliciet dat dit artikel (mede) is gebaseerd op de privacyrichtlijn. Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten (art. 8), *Pb.C.* 14 december 2007, afl. 303, 20.

identiteit blijkt van de natuurlijke personen die vennoot zijn in de vennootschap.”.[993]

In het eerste hoofdstuk van dit deel is al aandacht besteed aan de toepassing van de privacyrichtlijn in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek op grond van de samenwerkingsrichtlijn (*supra* nr. 261). Hier wordt nagegaan of de belastingplichtige op basis van de privacyrichtlijn in de aangezochte staat een notificatie van het ontvangen verzoek om inlichtingen kan bekomen.

1° De privacyrichtlijn

378. SCHENK-GEERS is in haar onderzoek van mening dat artikel 11 van de privacyrichtlijn de aangezochte fiscale administratie minstens verplicht om de belastingplichtige, in het geval de inlichtingen niet bij hem zelf zijn bekomen, te informeren op het moment van de verstrekking van dat gegeven.[994] Artikel 11 vereist dat de verantwoordelijke voor de verwerking aan de betrokkene, hier de belastingplichtige, moet meedelen wie de verantwoordelijke is, het doel van de verwerking, de betrokken gegevenscategoriëen, de ontvangers en het bestaan van een recht op toegang tot zijn eigen persoonsgegevens en een rectificatie van die gegevens.[995] De informatieverstrekking aan de belastingplichtige moet gebeuren wanneer verstrekking van de verzamelde gegevens aan een derde wordt ‘overwogen’, uiterlijk op het moment van de eerste verstrekking. Lid 2 van het artikel beperkt de notificatieplicht aan de belastingplichtige indien de verstrekking onmogelijk blijkt te zijn of onevenredig veel moeite kost of indien de verstrekking bij wet is voorgeschreven. SCHENK-GEERS is terecht van mening dat de laatste mogelijkheid niet van toepassing zou mogen zijn in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek.[996] De belastingplichtige is namelijk in de regel niet op de hoogte van het verzoek om inlichtingen en zelfs indien hij op de hoogte zou zijn van het verzoek, dan nog weet hij niet of - en zo ja wat juist -

---

[993] HvJ 9 november 2010, C-92/09 en C-93/09, *Volker en Eifert t. Duitsland*, overwegingen 52-54.

[994] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 280-281.

[995] Artikel 14 van de Verordening voegt hier aan toe: de rechtsgrond voor de verwerking, het voornemen de persoonsgegevens door te geven aan een ontvanger in een derde land, de periode gedurende dewelke de persoonsgegevens zullen worden opgeslagen, dat de betrokkene het recht heeft om tegen de verwerking bezwaar te maken, het recht om klacht in te dienen bij de toezichthoudende autoriteit en de bron waar de persoonsgegevens vandaan komen.

[996] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 281.

de aangezochte fiscale administratie zal overdragen aan de verzoekende fiscale administratie, gelet op het bestaan van de weigeringsgronden (*supra* nr. 180). Het is niet duidelijk wat wordt verstaan onder 'onevenredig veel moeite'. Een staat zou dit wellicht kunnen inroepen als de belastingplichtige is gevestigd in de verzoekende staat, wat meestal het geval is. Deze invulling kunnen we evenwel niet ondersteunen, gelet op de mogelijkheid voor de aangezochte staat om via de rechtsinstrumenten van gegevensuitwisseling de verzoekende staat te vragen de belastingplichtige in zijn staat een notificatie te versturen (*infra* nr. 399).[997]

Artikel 10 beschrijft de situatie in het geval van een rechtstreekse verkrijging van gegevens bij de betrokkene zelf, dus de verstrekkende belastingplichtige.[998] De informatieplicht omvat ten minste de identiteit van de voor de verwerking verantwoordelijke en de doeleinden van de verwerking waarvoor de inlichtingen zijn bestemd. Indien het in de specifieke omstandigheden nodig is om tegenover de betrokkene een eerlijke verwerking te waarborgen, moet ook de ontvanger, het antwoord op de vraag of men al dan niet is verplicht te antwoorden en het bestaan van een recht op toegang tot eigen persoonsgegevens en op rectificatie van deze gegevens worden medegedeeld. Artikel 10 bepaalt niet expliciet het moment waarop de belastingplichtige moet worden geïnformeerd. Gelet op de benaming van het artikel – informatieverstrekking in geval van verkrijging van gegevens bij de betrokkene – is de informatieplicht wellicht gekoppeld aan het moment van de verkrijging. De belastingplichtige zou met andere woorden geen informatie ontvangen over een eventuele verstrekking van de inlichtingen aan een derde.[999]

---

[997] De Verordening heeft de mogelijkheden voor de aangezochte staat om de informatie niet te moeten verstrekken aan de belastingplichtige aanzienlijk uitgebreid. Zo is artikel 11 niet van toepassing wanneer en voor zover *"het verkrijgen of verstrekken van de gegevens uitdrukkelijk is voorgeschreven bij Unie- of lidstatelijk recht op de verwerkingsverantwoordelijke van toepassing is en dat recht voorziet in passende maatregelen om de gerechtvaardigde belangen van de betrokkene te beschermen, of de persoonsgegevens vertrouwelijk moeten blijven uit hoofde van een beroepsgeheim in het kader van Unierecht of lidstatelijke recht, waaronder een statutaire geheimhoudingsplicht"*. Deze mogelijkheden lijkt mij in het bijzonder ingegeven ten voordele van een samenwerking tussen fiscale administraties van staten zonder verplichting tot notificatie van de belastingplichtige in de aangezochte staat.

[998] D. BAINBRIDGE, *EC Data Protection Directive*, Londen, Butterworths, 2007, 1996, 60-63.

[999] Het Europees Parlement en de Raad hebben deze tekortkoming rechtgezet in artikel 13, lid 2 van de Verordening: *"Wanneer de verwerkingsverantwoordelijke voornemens is de persoonsgegevens verder te verwerken voor een ander doel dan dat waarvoor de persoonsgegevens zijn verzameld, verstrekt de verwerkingsverantwoordelijke de betrokkene voor die verdere verwerking informatie over dat andere doel en alle relevante verdere informatie als bedoeld in lid 2."*.

379. Artikel 12 van de privacyrichtlijn voegt hier een recht van de betrokkene op toegang tot de gegevens aan toe. De belastingplichtige heeft onder andere recht op uitsluitsel omtrent het al dan niet bestaan van verwerking van op hem betrekking hebbende gegevens (ten minste de doeleinden, categorieën en de ontvangers) en omtrent de verstrekking van de gegevens die zijn verwerkt, alsook de beschikbare inlichtingen over de oorsprong van de gegevens.[1000] De belastingplichtige heeft daarnaast naar gelang het geval recht op de rectificatie, de uitwissing of het afschermen van de gegevens waarvan de verwerking niet overeenstemt met de bepalingen van de privacyrichtlijn op grond van het onvolledig of onjuist karakter van de inlichtingen en een notificatie aan derden aan wie de gegevens zijn verstrekt daarvan.[1001]

380. Artikel 13 van de privacyrichtlijn relativeert de informatierechten van de belastingplichtige door uitzonderingen en beperkingen toe te voegen. De staten kunnen de reikwijdte van de in artikel 10, 11 en 12 bedoelde rechten en plichten beperken indien dit noodzakelijk is ter vrijwaring van de veiligheid van de staat, de landsverdediging, de openbare veiligheid, het voorkomen (…) van strafbare feiten (…), een belangrijk economische en financieel belang van een lidstaat of van de Europese Unie, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden, een taak op gebied van controle (…) van het openbaar gezag in deze drie gevallen en de bescherming van de betrokkenen of van de rechten en vrijheden van anderen.[1002] Het is nu juist de uitzondering van fiscale aangelegenheden die door de Raad werd aangewend om in artikel 25 van de samenwerkingsrichtlijn de reikwijdte van de privacyrichtlijn te beperken: *"Voor de juiste toepassing van deze verordening beperken de lidstaten evenwel de reikwijdte van de verplichtingen en rechten die zijn neergelegd in artikel 10, artikel 11, lid 1, en de artikelen 12 en 21 van Richtlijn 95/46/EG, voor zover dit*

[1000] Art. 15 Verordening voegt aan het recht van inzage van de betrokkene nog toe: de periode gedurende welke de persoonsgegevens naar verwachting zullen worden opgeslagen, dat de betrokkene het recht heeft de verwerkingsverantwoordelijke te verzoeken dat persoonsgegevens worden gewist of gerectificeerd, of dat de verwerking wordt beperkt, alsmede het recht om tegen de verwerking bezwaar te maken.

[1001] De rechten van de belastingplichtige in artikel 12, b) en c) van de privacyrichtlijn worden in de verordening uitgebreid met een recht op beperking in artikel 18 (art. 16-19).

[1002] Art. 23 van de verordening voegt hier aan toe: andere belangrijke doelstellingen van algemeen belang van de Unie of van een lidstaat, zoals volksgezondheid en sociale zekerheid, de bescherming van de onafhankelijkheid van de rechter en gerechtelijke procedures en de inning van civielrechtelijke vorderingen.

noodzakelijk is om de in artikel 13, lid 1, onder e), van die richtlijn bedoelde belangen te vrijwaren.". Randnummer 27 van de preambule bij deze richtlijn raadt zelfs aan om deze beperking ruim in te vullen. Dit is volgens de Raad noodzakelijk en proportioneel gelet op *"de potentiële inkomstenderving voor de lidstaten en het cruciale belang van onder deze richtlijn vallende gegevens voor een efficiënte fraudebestrijding"*.

De beoordeling of in een concrete situatie sprake is van één of meerdere van die algemeen en vaag omschreven uitzonderingen of beperkingen, in het bijzonder van fiscale aangelegenheden, komt uitsluitend toe aan de aangezochte staat, waardoor artikel 13 een discretionaire aard heeft. Doordat de privacyrichtlijn niet verder verduidelijkt wat onder 'fiscale aangelegenheden' van een staat moet worden verstaan, ontstaat het risico dat de uitzondering door de staten op een verschillende manier wordt geïnterpreteerd, waardoor de rechtsbescherming zal verschillen van staat tot staat. SCHAPER wijst op het verschil tussen de tekst van artikel 13 privacyrichtlijn en van artikel 25 samenwerkingsrichtlijn.[1003] Artikel 13 maakt gewag van de mogelijkheid voor de staten om de informatierechten te beperken, terwijl artikel 25 spreekt van 'de lidstaten beperken'. Artikel 13 zou bijgevolg als een mogelijkheid voor de staten moeten worden beschouwd, terwijl artikel 25 een verplichting voor de staten vormt. Dit onderscheid is wellicht niet relevant. Het eerste lid van artikel 23 van de verordering ter vervanging van artikel 13 privacyrichtlijn bepaalt namelijk: *"De reikwijdte van de verplichtingen en rechten als bedoeld in de artikelen 12 tot en met 22 en 34, alsmede in artikel 5 kan (…) worden beperkt door middel van Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke bepalingen die op de verwerkingsverantwoordelijke (…)."*. Artikel 25 vormt niets anders dan een Unierechtelijke bepaling die de reikwijdte van de privacyrichtlijn kan beperken.

SCHENK-GEERS is van mening dat de uitzonderingen de reikwijdte van informatie en toegang wel kunnen beperken, maar dat zij daardoor niet verdwijnen.[1004] De term 'beperking van de informatierechten' betreft volgens haar met name de verdere informatie, meer bepaald de gegevenscategorieën, de ontvangers en het bestaan van een recht op toegang tot zijn eigen persoonsgegevens en op

---

[1003] M. SCHAPER, "Data protection rights and tax information exchange in the European Union: an uneasy combination", *Maastricht Journal* 2016, 521.

[1004] T. SCHENK-GEERS, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 282.

rectificatie van deze gegevens. De belastingplichtige zou steeds recht hebben op informatie omtrent de identiteit van de voor de verwerking verantwoordelijke en de doeleinden van de verwerking. Zij baseert zich hiervoor op het gegeven dat artikel 13 geen verwijzing maakt naar het recht van verzet in artikel 14 van de privacyrichtlijn. Het recht van verzet kan niet worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige niet op de hoogte is van het feit dat er over hem gegevens worden verwerkt. Niettegenstaande deze laatste vaststelling correct is, kan deze visie niet overtuigen. De bescherming van de opgesomde belangen in artikel 13, bijvoorbeeld het vervolgen van strafbare feiten, kan niet worden gegarandeerd als een gedeeltelijke notificatie aan de betrokkene gebeurt. Het doel achter de uitzonderingen lijkt mij juist te vermijden dat de betrokkene op de hoogte wordt gebracht van de verwerking van de gegevens en op die manier schade kan toebrengen aan een eventueel lopend onderzoek. Het feit dat de beperking van het recht van verzet niet is opgenomen in artikel 13 is een logisch gevolg van het verdwijnen van de notificatie. Doordat de betrokkene niet langer op de hoogte is van de verwerking van de inlichtingen, kan deze ook niet zijn recht van verzet uitoefenen, waardoor de Raad wellicht de opname van artikel 14 overbodig heeft geacht.[1005]

381. Samengevat kan worden gesteld dat de beperking van de privacyrichtlijn in de samenwerkingsrichtlijn tot gevolg heeft dat de aangezochte staat de informatierechten van de belastingplichtige kan beperken tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek ten voordele van de belastingheffing van de verzoekende staat. In de verordening die van toepassing zal zijn vanaf 25 mei 2018 wordt de informatieverplichting als niet bestaande geacht wanneer de verstrekking is voorgeschreven door Unierecht - zoals de samenwerkingsrichtlijn - en dat recht voorziet in 'passende maatregelen' om de gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtige te beschermen. De samenwerkingsrichtlijn voorziet volgens het Hof van Justitie echter niet in bepalingen ter bescherming van de belastingplichtige,[1006] (*supra* nr. 256) waardoor de vraag rijst of de plicht tot geheimhouding voor de verzoekende staat volstaat om de gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtige te beschermen. Daarnaast wordt de

[1005] Dit is nu wellicht bevestigd door het Europees parlement en de Raad, doordat artikel 23 van de verordening nu wel expliciet de mogelijkheid bevat om het recht van bezwaar in artikel 21 te beperken.
[1006] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 36.

informatieverplichting niet bestaande geacht als de persoonsgegevens vertrouwelijk moeten blijven uit hoofde van een beroepsgeheim. Artikel 16 van de samenwerkingsrichtlijn voorziet in dergelijke geheimhoudingsplicht voor de aangezochte fiscale administratie.

Dit alles verhindert evenwel niet dat de aangezochte fiscale administratie vanuit haar nationale discretionaire beoordelingsmarge nog steeds de afweging moet maken tussen enerzijds het belang van de verzoekende fiscale administratie - meer bepaald het welslagen van het onderzoek - en anderzijds de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige, meer bepaald het recht op bescherming van zijn persoonsgegevens (*infra* nr. 399).

2° Smaranda Bara

382. Het arrest *Smaranda Bara* van het Hof van Justitie heeft betrekking op de invloed van de privacyrichtlijn op de nationale gegevensuitwisseling tussen twee administratieve overheden.[1007] In deze zaak besloot het Hof dat artikelen 10, 11 en 13 van de privacyrichtlijn zo moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan van nationale maatregelen **als die in het hoofdgeding**, die een publieke instantie van een lidstaat toestaan persoonsgegevens over te dragen aan een andere publieke instantie die ze vervolgens verwerkt, zonder dat de betrokkenen zijn geïnformeerd over deze overdracht of verwerking.[1008] Deze interessante conclusie van het Hof van Justitie heeft de rechtsleer ertoe aangezet de gevolgen van het arrest te onderzoeken op het nationaal fiscaal recht,[1009] alsmede op het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie[1010]. Het is echter noodzakelijk dit alleenstaand arrest van het Hof van Justitie naar juiste waarde in te schatten.

[1007] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*.

[1008] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, overweging 46.

[1009] M.H.W.N. LAMMERS, "Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur 'Smaranda Bara'-proof", *TFB* 2016, afl. 1; R.P.M.G. NIESSEN-COBEN, "Roemeense wetgeving in strijd met Privacyrichtlijn vanwege informatieverstrekking door Roemeense belastingdienst zonder kennisgeving van betrokkene", *NTFR* 2015, afl. 2592.

[1010] LEJEUNE en VERMEIRE wijzen op de mogelijke invloed van het arrest op de gegevensuitwisseling, maar laten na te verduidelijken wat deze invloed dan juist inhoudt. I. LEJEUNE en L. VERMEIRE, "The influence of the EU Charter of Fundamental rights on ECJ Case Law on the International exchange of information", *European taxation* 2017, afl. 4. VAN BRUSTEM laat uitschijnen dat het arrest een invloed kan hebben op het onderscheid dat het Hof van Justitie heeft gemaakt in het arrest *Sabou* tussen de onderzoeksfase en de fase op tegenspraak, maar licht dit eveneens niet verder toe. De auteur concentreert zich daarna terecht op de mogelijke invloed van het arrest op de automatische gegevensuitwisseling tussen staten.

383. De verzoekers in het hoofdgeding ontvingen inkomsten uit zelfstandige beroepsactiviteiten en waren door het ziekenfonds van Cluj, gelegen te Roemenië, bij invorderingsbeschikking opgedragen om hun bijdrage aan het nationale gemeenschappelijke ziekenfonds te betalen. De bijdrage was vastgesteld op basis van gegevens met betrekking tot hun inkomsten, die de fiscale administratie (hierna ANAF) had overgedragen aan het ziekenfonds (hierna CNAS). Voor het hof van beroep betwisten de verzoekers de wettelijkheid van de overdracht van fiscale gegevens betreffende hun inkomsten op basis van de privacyrichtlijn. De persoonsgegevens waren, zonder hun uitdrukkelijke toestemming en zonder voorafgaande notificatie, op basis van een intern protocol, overgedragen en gebruikt voor andere doeleinden dan diegene waarvoor ze in beginsel aan het ANAF waren meegedeeld. Overheidsinstanties zijn op grond van wet nr. 95/2006 bevoegd om persoonsgegevens over te dragen aan de ziekenfondsen, teneinde deze in staat te stellen de hoedanigheid van verzekerde van de betrokken personen vast te stellen. Deze persoonsgegevens hebben betrekking op de identificatie van deze personen (naam, voornaam, identificatienummer, adres), maar omvatten niet de gegevens met betrekking tot de verkregen inkomsten. De verwijzende rechter wenste van het Hof van Justitie te vernemen of het voor de gegevensverwerking door de CNAS noodzakelijk was dat de betrokkenen op voorhand werden geïnformeerd over de identiteit van de verantwoordelijke van de verwerking en het doel waarvoor de inlichtingen werden overgedragen. Daarnaast moest deze rechterlijke instantie zich ook uitspreken over de vraag of de overdracht van informatie op basis van het protocol van 2007 in strijd was met artikel 13 privacyrichtlijn, dat vereist dat elke beperking van de rechten van de betrokkenen in een wet is voorzien en dat daar waarborgen aan zijn verbonden, meer bepaald wanneer de inlichtingen tegen de personen worden gebruikt. De verwijzende rechter schorste de procedure en stelde vier prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, waarvan alleen de vierde door het Hof als ontvankelijk werd beschouwd: *"Mogen persoonsgegevens worden verwerkt door een autoriteit*

E. VAN BRUSTEM, "Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux: les juges européens cherchent l'équilibre… sans se contredire…", *RGCF* 2016, afl. 3, 201-202.

waarvoor die gegevens niet waren bestemd, wanneer daardoor met terugwerkende kracht vermogensschade voor de betrokkenen ontstaat?".[1011]

384. AG CRUZ VILLALON stelde in zijn conclusie in de eerste plaats vast dat de door het ANAF aan de CNAS doorgezenden inlichtingen persoonsgegevens zijn in de zin van artikel 2, a) privacyrichtlijn. Inlichtingen omtrent de inkomsten van de betrokkenen vormens volgens de AG namelijk onbetwistbaar informatie met betrekking tot een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.[1012] De AG boog zich vervolgens over de vraag of informatieverplichtingen ten aanzien van personen wie hun persoonsgegevens door het ANAF waren verzonden en verwerkt door de CNAS, in acht zijn genomen overeenkomstig de artikelen 10 en 11 van de privacyrichtlijn. De doorzending van de persoonsgegevens door het ANAF aan de CNAS en de verwerking van de gegevens door deze laatste wordt geacht slechts te voldoen aan de vereisten van de privacyrichtlijn indien de betrokkenen overeenkomstig artikelen 10 en 11 daarover zijn geïnformeerd. De verzoekers waren echter niet door het ANAF formeel en individueel op de hoogte gesteld, zoals artikel 10 vereist, van de doorzending van hun gegevens aan de CNAS, meer bepaald van de inkomensgegevens. Daarnaast had de CNAS hun evenmin tijdens de registratie van de door het ANAF verstuurde inlichtingen de informatie verstrekt die is vermeld in artikel 11, lid 1, a) tot C). Het gegeven dat de doorzending van de gegevens gebeurde tussen overheidsinstanties ter uitvoering van een algemene verplichting tot samenwerking, die is vastgesteld in de algemene bepalingen van wet nr. 95/2006 of van het wetboek inzake fiscaal procesrecht, kon op zichzelf de lidstaat en de betrokken instanties niet ontslaan van de op hun rustende verplichting tot informatieverstrekking. In het bijzonder kon artikel 315 wet nr. 95/2006 niet de plaats innemen van de voorafgaande informatieverstrekking aan de betrokkenen ten gevolge van de privacyrichtlijn. Dat artikel noemt immers niet de inkomsten van de betrokkenen, zodat deze personen niet kunnen worden geacht in de zin van artikel 10 te zijn geïnformeerd over de doorzending van de gegevens over hun inkomsten.
Tot slot onderzocht de AG de eerbieding van de vereisten van artikel 13 van de privacyrichtlijn. Artikel 13 kan slechts worden beperkt met inachtneming van de

---

[1011] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, overwegingen 14-18.
[1012] HvJ 16 december 2008, C-73/07, *Satakunnan t. Finland*, overweging 35.

waarborgen die overeenkomen met die van artikel 52 Handvest.[1013] Dit artikel vereist dat een beperking van de verplichting tot informatieverstrekking aan de betrokkenen is voorzien in een wettelijke maatregel, dat zij is gerechtvaardigd door een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang of de eisen van de bescherming van rechten en vrijheden van anderen en dat zij evenredig is aan de nagestreefde doelstelling. Het stond volgens de AG niet ter discussie dat de doorzending door het ANAF, net als de verwerking door de CNAS, van deze gegevens noodzakelijk zou kunnen blijken ter vrijwaring van een belangrijk economisch en financieel belang op fiscaal gebied van de betrokken lidstaat, in de zin van artikel 13, e) privacyrichtlijn. Noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit de door de Roemeense regering ingediende opmerkingen, bleek evenwel dat het toepasselijke nationale recht wettelijke bepalingen bevatte die het ANAF en/of de CNAS duidelijk en uitdrukkelijk vrijstellen van de verplichting tot verstrekken van informatie. Het tussen de beide instanties gesloten protocol van 26 oktober 2007 dat de doorzending organiseert en de wettelijke bepalingen die het ANAF verplichten tot doorzending aan de CNAS van de ter vervulling van haar taak noodzakelijke gegevens, konden niet worden beschouwd als de door artikel 13, lid 1 privacyrichtlijn vereiste 'wettelijke maatregel', teneinde te kunnen afwijken van de op de verantwoordelijken voor de verwerking van persoonsgegevens rustende verplichting tot informatieverstrekking. Het protocol is, ook volgens de Commissie, niet vergelijkbaar met een wettelijke maatregel van algemene strekking, die naar behoren is bekendgemaakt en kan worden tegengeworpen aan degenen van wie de litigieuze gegevens zijn doorgezonden.[1014]
De AG concludeerde bijgevolg dat de privacyrichtlijn vereist in het geval van een nationale regeling zoals deze aan de orde in het hoofdgeding dat de betrokkenen vooraf over de doorzending en over de verwerking worden geïnformeerd.

385. Het Hof van Justitie volgde de redenering van de AG stap voor stap. Het Hof bleef wel uitgebreid stilstaan bij de verhouding tussen artikel 315 van de wet nr. 95/2006 en de artikelen van de privacyrichtlijn. Uit de uiteenzetting van de verwijzende rechter bleek volgens het Hof dat artikel 315 wet nr. 95/2006

[1013] HvJ 9 november 2010, C-92/09 en C-93/09, *Volker en Eifert t. Duitsland*, overweging 65.
[1014] Dit randnummer houdt een samenvatting in van de conclusie van de AG: HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, concl. Adv. Gen. CRUZ VILLALON, nrs. 61-85.

niet de gegevens betreffende de inkomsten van de betrokkene omvat, aangezien de wet de hoedanigheid van verzekerde eveneens toekent aan personen zonder belastbare inkomsten. In die omstandigheden kon dit artikel, vanuit het oogpunt van artikel 10 van de privacyrichtlijn, geen voorafgaande informatie zijn die de voor verwerking verantwoordelijke ontslaat van zijn plicht om de personen bij wie de gegevens betreffende hun inkomsten zijn verkregen, te informeren over de adressaat van die gegevens. Daarom kon niet worden aanvaard volgens het Hof dat de betrokken overdracht is uitgevoerd in overeenstemming met artikel 10.[1015] Vervolgens ging het Hof van Justitie na of het ontbreken van informatie aan de betrokkenen kan vallen onder een beperking in artikel 13, of onder de regel in artikel 11, lid 2 dat de bepalingen van het eerste lid niet toepasselijk zijn wanneer met name de registratie of de verstrekking van de gegevens bij wet is voorzien, in welk geval de lidstaten passende waarborgen moeten bieden. In artikel 315 van wet nr. 95/2006 werd enkel het principe ingeschreven van overdracht van deze persoonsgegevens in het bezit van de overheden, openbare instellingen en andere instellingen. Uit de verwijzingsbeslissing bleek dat de omschrijving van de overdraagbare gegevens en de modaliteiten van de tenuitvoerlegging van de overdracht niet werden uitgewerkt bij wetgevende maatregel, maar bij protocol van 2007 gesloten tussen het ANAF en de CNAS, dat niet officieel werd gepubliceerd.[1016]

Het Hof van Justitie concludeerde bijgevolg dat in die omstandigheden er niet van kan worden uitgegaan dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 13 van de privacyrichtlijn, die een lidstaat toelaten om af te wijken van de rechten en de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 10 van die richtlijn, noch passen de bepalingen van wet nr. 95/2006 en het protocol van 2007 onder de afwijkende regeling van artikel 11, lid 2 van die richtlijn.[1017] Zowel het Hof van Justitie als de AG beschouwden het protocol niet als een 'wettelijke maatregel', waardoor de betrokkenen voorafgaand door de fiscale administratie, op grond van artikel 10, formeel en indvidueel op de hoogte moesten worden gesteld van de doorzending van hun inkomensgegevens aan het ziekenfonds. Uit niets blijkt evenwel, zelfs integendeel, dat het Hof van Justitie tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen in het geval de overdracht wel zou zijn gebeurd via een wettelijke grondslag. Gelet

[1015] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, overweging 38.
[1016] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, overwegingen 39-40.
[1017] HvJ 1 oktober 2015, C-201/14, *Smaranda Bara t. Roemenië*, overweging 45.

op het feit dat artikel 25 samenwerkingsrichtlijn expliciet de lidstaten verplicht de bepalingen van de privacyrichtlijn te beperken indien dit noodzakelijk is voor de bescherming van de fiscale aangelegenheden van de verzoekende staat, zijn we van mening dat dit arrest niet tot gevolg kan hebben dat de aangezochte fiscale administratie de belastingplichtige moet notificeren over het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie. Het Hof van Justitie heeft echter evenmin ooit bepaald dat de aangezochte staat op basis van de bepalingen van de privacyrichtlijn de belastingplichtige geen notificatie van het ontvangen verzoek om inlichtingen kan versturen, zolang het belang van de verzoekende staat wordt gerespecteerd (*infra* nr. 399).

B. Het recht op bescherming van het privéleven

386. Het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige is in de rechtspraak van het Hof van Justitie nog niet en in de rechtspraak van het EHRM zelden aan bod gekomen wanneer het een zaak betreft aangaande het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie. Het EHRM heeft zich eerst in de zaak *Othymia* hieromtrent uitgesproken[1018] en enkele maanden later opnieuw in de zaak *GSB*[1019]. Uit de bespreking van deze twee arresten zal blijken dat het EHRM erkent dat de gegevensuitwisseling een inbreuk vormt op het recht op bescherming van het privéleven. Een inbreuk op het recht op privéleven is gerechtvaardigd voor zover deze inbreuk bij wet is voorzien, een legitiem doel dient en noodzakelijk is op basis van proportionaliteit (art. 8, lid 2 EVRM). De bevoegde rechter moet bij het bepalen van de noodzaak van de inbreuk op het ongestoord recht van privéleven een afweging maken tussen het belang van de fiscale administratie die alles in het werk moet stellen om de door de wet gevestigde belasting te innen enerzijds en het belang van de belastingplichtige die een fundamenteel recht heeft op de bescherming van het privéleven en op bescherming tegen willekeur anderzijds.[1020] Met een verwijzing naar de arresten *M.N.*[1021] en *Brito*[1022] concludeert NEVE dat volgens het EHRM deze

---

[1018] EHRM 16 juni 2015, *Othymia t. Nederland*.

[1019] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*; L. NEVE, "GSB versus Zwitserland: inlichtingenuitwisseling met VS getoetst aan art. 8 EVRM", *NTFR* 2016, afl. 360.

[1020] G.J.M.E. DE BONT, "Privacy", *NTFR* 2016, afl. 730; TH. DELAHAYE, "Het recht tot geheimhouding, de bescherming van het privé-leven en de Inkomstenbelastingen (II). De bescherming van het privé-leven", *AFT* 1984, afl. 12, 207.

[1021] EHRM 7 juli 2015, *M.N. e.a. t. San Marino*.

belangenafweging door een rechterlijke instantie alleen rechtmatig kan zijn als de betrokkene in die afweging een plaats verkrijgt.[1023] Een lezing van deze arresten doet besluiten dat het EHRM hierin niet vereist dat de belastingplichtige een notificatie moet ontvangen, maar wel dat deze recht heeft op adequate procedurele waarborgen in het geval de belastingplichtige een notificatie heeft ontvangen (*infra* nr. 425).

387. Vooraleer de invloed van de arresten *Othymia* en *GSB* op de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt besproken, wordt eerst de aandacht gevestigd op het arrest *FS* van de Europese Commissie van de Rechten van de Mens (hierna ECRM) van 27 november 1996.[1024] De feiten kunnen kort als volgt worden samengevat. FS bezit de Nederlandse nationaliteit en woont in Doorwerth (Nederland). In 1986 startte de Duitse administratie een onderzoek naar M., de schoonzoon van FS, rijksinwoner in Duitsland, op grond van vermoedens van belastingontduiking in zijn hoofde. Tijdens een huiszoeking bij M., op grond van een bevel afgegeven door de 'Wetzlar District Court' ontdekten de 'officers of the Wetzlar Tax Office' meerdere brieven aan FS gericht, die door hun werden geopend, gelezen en in beslag genomen. De brieven bevatten inlichtingen over financiële rekeningen. Ten gevolge hiervan werden de betrokken financiële instellingen gevraagd om aanvullende informatie met betrekking tot deze rekeningen door te sturen. Het beroep van M en FS tegen de huiszoeking en de inbeslagname werd door de 'Wetzlar District Court' afgewezen. In het lopend onderzoek naar M bleken deze documenten evenwel irrelevant, waardoor de originelen op 29 januari 1990 aan de belastingplichtigen werden teruggegeven. Het Duitse federale ministerie van Financiën deelde echter aan FS mee dat het van plan was spontaan de inlichtingen en de bijhorende documenten met betrekking tot zijn spaargelden en kapitaalinkomen in Duitsland, over te dragen aan de Nederlandse fiscale administratie.
De fiscale rechtbank van Cologne wees de vordering van verzoeker voor het bekomen van een tussentijds bevel dat de Duitse fiscale administratie verbood

---

[1022] EHRM 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*.

[1023] L. NEVE, "Internationale standaard voor inlichtingen-uitwisseling en mogelijkheden tot verzet: botsende visies", *MBB* 2016, afl. 7-8. Zie ook A. LACHAPELLE, "Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne", *RGFCP* 2016, afl. 10, 54-55.

[1024] ECRM 27 november 1996, *FS t. Duitsland*.

de inlichtingen te openbaren aan de Nederlandse administratie af. Op grond van artikel 2 EC Mutual Administrative Assistance Act had de Duitse administratie het recht om spontaan inlichtingen aan een andere lidstaat over te maken als er concrete vermoedens zijn dat in die andere staat belastingen werden ontdoken. De Federale fiscale rechtbank wees het beroep van FS af. Het verbergen van de documenten betreffende de bewuste financiële rekeningen bij zijn schoonzoon in Duitsland rechtvaardigde het vermoeden dat deze documenten verborgen werden gehouden voor de Nederlandse administratie met als doel belastingen te ontduiken. De Federale fiscale rechtbank besloot daarnaast dat de voorgenomen overdracht van de inlichtingen geen inbreuk vormde op het recht op privéleven van de belastingplichtige. De inlichtingen bevatten geen handelsgeheimen, noch kunnen de inlichtingen de belastingplichtige publiekelijk schaden, aangezien de Nederlandse administratie deze slechts kon gebruiken voor het vestigen van de belasting.

De ECRM bevestigde dat de bekendmaking van de financiële inlichtingen aan de Nederlandse fiscale administratie leidt tot een inmenging in zijn recht in artikel 8, lid 1 EVRM. De ECRM onderzocht bijgevolg of de inmenging kon worden gerechtvaardigd onder artikel 8, lid 2 EVRM. De gegevensuitwisseling was gegrond op artikel 2 EC Mutual Administrative Assistance act, overeenkomstig de Duitse wetgeving. De ECRM was daarnaast van mening dat de maatregel was genomen in het belang van het economisch welzijn van de staat en ook gericht op het voorkomen van misdrijven. Ten slotte onderzocht de ECRM of deze inmenging noodzakelijk is in een democratische samenleving *'to accomplish the said aim'*. De Duitse fiscale administratie had ontdekt dat in het geval van de verzoeker er redenen zijn om aan te nemen dat hij belastingen ontdook in een andere staat, meer bepaald Nederland. Gelet op de concrete omstandigheden was de ECRM van mening, *'bearing in mind the current trend toward strengthening international cooperation in the administration of justice'*, dat er relevante en voldoende redenen zijn om de betwiste maatregel te nemen.

De visie van de ECRM dat samenwerking tussen fiscale administraties van staten een gerechtvaardigde inbreuk vormt op het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige, gelet op de nood aan een efficiënte strijd tegen belastingontduiking, kan ook worden teruggevonden in het arrest *GSB* van het EHRM.

1° GSB

388. Op 13 augustus 2009 richtte de IRS een verzoek tot de Zwitserse fiscale administratie om de gegevens te bekomen van Amerikaanse belastingplichtigen die voor de periode tussen 1 januari 2001 en 31 december 2008 een handtekeningsbevoegdheid of een ander beschikkingsrecht over bankrekeningen hadden, die werden gehouden bij een afdeling van UBS-bank of een van haar filialen of dochtervennootschappen in Zwitserland.[1025] Op basis van het 'Akkoord met betrekking tot het verzoek om inlichtingen van de Internal Revenue Service van de Verenigde Staten met betrekking tot de vennootschap naar Zwitsers recht UBS SA' vroeg de Zwitserse fiscale administratie UBS om de volledige dossiers van haar cliënteel geviseerd door dit akkoord over te maken.

Met een arrest van 21 januari 2010 had de FAC een beroep tegen de beslissing van de Zwitserse fiscale administratie toegestaan.[1026] De FAC was van oordeel dat het wederzijds akkoord tussen Zwitserland en de Verenigde Staten binnen de perken van het dubbelbelastingverdrag tussen de twee staten moet blijven. Op basis van dit dubbelbelastingverdrag werd wederzijdse administratieve bijstand toegestaan in het raam van fiscale fraude volgens Zwitsers recht, maar niet in het geval van onttrekking aan de belasting, met name het eenvoudig nalaten van een bankrekening aan te geven. Gelet op de verplichtingen die dit akkoord oplegde aan Zwitserland, moest dit akkoord de vorm van een internationaal verdrag hebben gekregen en geratificeerd door het Zwitsers federaal parlement. Een eenvoudig onderling akkoord tussen de staten was bijgevolg onvoldoende.

De FAC verklaarde de beslissingen genomen door de Zwitserse administratie op basis van het akkoord ongeldig.

Deze beslissing van de rechtbank bracht Zwitserland in nauwe schoentjes in de relatie met de Verenigde Staten. De Zwitserse regering verwachtte dat de Verenigde Staten bijkomende maatregelen zou treffen. Op deze manier kon een Amerikaanse rechtbank UBS dwingen om gegevens over te maken aan de IRS op straffe van boetes. Om dergelijk scenario te vermijden, sloot Zwitserland een protocol af met de Verenigde Staten dat het eerder gesloten onderling akkoord

---

[1025] Voor het feitenrelaas in de zaak *GSB*: EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 6-18.

[1026] Voor de voorafgaande nationale administratieve en juridische procedures: EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 19-28.

wijzigde. Hierop volgend keurde het Zwitserse parlement dit protocol en het akkoord goed. Het aangepast akkoord - ook wel Verdrag 10 genoemd - werd op 15 juli 2010 voor een eerste keer onderworpen aan een geldigheidstoets door de Zwitserse FAC. In dit arrest oordeelde de FAC dat het Verdrag 10 de Zwitserse staat volledig bindt in de zin van artikel 190 van de Grondwet, dat het internationaal recht geen materiële hiërarchie kent en dat het Verdrag 10 dezelfde rang heeft als het dubbelbelastingverdrag tussen Zwitserland en de Verenigde Staten. Het Verdrag 10 zou voorrang hebben gehad op basis van het recenter karakter.

389. Het dossier van verzoeker werd door UBS overgemaakt aan de Zwitserse fiscale administratie op 19 januari 2010. In haar finale beslissing, genomen op 7 juni 2010, besloot de Zwitserse fiscale administratie dat aan alle voorwaarden voor de gegevensuitwisseling met de IRS was voldaan. Op 7 juli 2010 stelde verzoeker een beroep in tegen deze beslissing bij de Zwitserse FAC. Met een arrest van 21 september 2010 vernietigde deze de beslissing van 7 juni 2010 omdat het recht om te worden gehoord niet werd nageleefd. Vervolgens zond de FAC de zaak terug naar de Zwitserse administratie zodat zij de verzoeker de mogelijkheid kon verlenen om zijn opmerkingen mede te delen en om bijgevolg een nieuwe beslissing te nemen. De Zwitserse fiscale administratie gaf verzoeker tot 29 oktober 2010 om zijn opmerkingen over te maken. Verzoeker deelde zijn opmerkingen mee op 13 oktober 2010. In haar finale beslissing van 4 november 2010 oordeelde de Zwitserse fiscale administratie opnieuw dat aan alle voorwaarden voor de gegevensuitwisseling met de IRS is voldaan. Op 8 december 2010 stelde verzoeker opnieuw een beroep in tegen deze beslissing bij de Zwitserse FAC. Hij riep de schending van internationale verdragen in alsook het ontbreken van een wettelijke basis voor de twee genomen beslissingen door de Zwitserse fiscale administratie. Hij riep meer bepaald in dat de niet-retroactiviteit van wetten was geschonden, alsook het recht op privéleven, het vermoeden van onschuld, het gelijkheidsbeginsel, non-discriminatiebeginsel en het zwijgrecht.
Op 2 maart 2011 velde de Zwitserse FAC een arrest in laatste aanleg. De FAC oordeelde dat het Verdrag 10 bindend is voor de Zwitserse autoriteiten en dat zij niet gehouden waren om de conformiteit van dit verdrag te toetsen aan de

federale wetgeving en aan eerder gesloten verdragen. Het Verdrag 10 moest bijgevolg worden toegepast, zelfs indien ze een ongelijke behandeling van cliënteel van UBS en cliënteel van andere banken tot gevolg had. Het beroep van verzoeker werd aldus afgewezen.

390. Verzoeker stelde voor het EHRM dat het bekendmaken van zijn bankgegevens een inbreuk op zijn recht op privacy uitmaakt in de zin van artikel 8 EVRM.[1027] Het Hof onderzocht eerst of er sprake is van een inmenging.[1028] Verzoeker stelde dat de beslissing van de Zwitserse fiscale administratie die UBS oplegt om alle dossiers die voldoen aan de criteria van de bijlage van het Verdrag 10 over te maken, alsook de beslissing die gevolg geeft aan het verzoek van de IRS, een inmenging in zijn privéleven en correspondentie uitmaken. Zwitserland betwistte niet dat deze handelingen een inmenging in het privéleven van verzoeker uitmaakten in de zin van artikel 8 EVRM. Het Hof besloot dat er inderdaad sprake is van een inmenging in het privéleven van verzoeker voor zover dat zijn bankgegevens effectief werden overgemaakt aan de IRS. Er bestaat ook geen twijfel over het gegeven dat financiële inlichtingen als door artikel 8 EVRM beschermde persoonsgegevens uitmaken.[1029]

391. Vervolgens diende het EHRM te onderzoeken of dat deze inmenging is voorzien bij wet.[1030] Het Hof herhaalde haar vaste rechtspraak aangaande de term 'voorzien is bij wet'. Van belang is dat de wettelijke grondslag voor de betrokkene toegankelijk is en dat hij kan voorzien wat de consequenties van de wettelijke bepaling in zijn specifieke geval zullen zijn, zodat hij zijn gedrag erop kan afstemmen. De verzoeker haalde twee aspecten aan met betrekking tot de wettigheid van de inmenging. Enerzijds meende hij dat een facultatief referendum en een voorafgaande parlementaire goedkeuring van het akkoord tussen Zwitserland en de Verenigde Staten ontbraken. Het Hof stelde hierover dat zij geen belang hecht aan procedurele aspecten van wetten. Verder haalde het Hof aan dat het akkoord werd afgesloten door de Zwitserse regering, goedgekeurd door het federaal parlement en vervolgens geratificeerd door de

[1027] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overweging 44.
[1028] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 48-51.
[1029] EHRM 7 oktober 2015, *M.N. t. San Marino*, overweging 51.
[1030] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 68-80.

regering volgens de procedure voorzien in de grondwet. Anderzijds meende de verzoeker dat er een gebrek is aan voorzienbaarheid aangezien de afgesloten verdragen een retroactief effect hebben. Met betrekking tot de voorzienbaarheid oordeelde het Hof dat het verdrag niet afzonderlijk wordt geïnterpreteerd, maar in het licht van de algemene principes van het internationaal recht.[1031] Het EHRM herinnerde eraan dat, behoudens uitzonderingen, procedureregels onmiddellijk van toepassing zijn op alle lopende procedures.[1032] In dit geval werd geen uitzondering voorzien. De verzoeker betwiste niet dat gegevensuitwisseling een procedureregel uitmaakt. In dit specifiek geval bestond er vaste rechtspraak van de FAC die bepaalt dat bepalingen met betrekking tot de administratieve en strafrechtelijke bijstand die derden verplichten om bepaalde inlichtingen te verstrekken, van procedurele aard zijn. De verzoeker, die is vertegenwoordigd door een advocaat voor de interne instanties, kon deze vaststaande rechtspraak niet naast zich neerleggen. Hij kon voor het EHRM niet argumenteren dat de inmenging onvoorzienbaar was voor hem. Het EHRM besloot dat de maatregel voorzien is bij wet.

392. Vervolgens onderzocht het EHRM of de inmenging een legitiem doel nastreeft.[1033] Het Hof aanvaardde het argument van de Zwitserse regering dat de eisen gesteld door de IRS ten aanzien van de Zwitserse financiële instellingen het voortbestaan van UBS in gevaar brengen, die een belangrijke economische speler is in Zwitserland en werkgever van een groot aantal mensen. Dit vormde de reden dat Zwitserland een juridische regeling met de Verenigde Staten heeft getroffen. Het Hof aanvaardde dus dat de inmenging een legitiem doel nastreeft.

393. Ten slotte ging het EHRM na of de inmenging noodzakelijk is in een democratische samenleving.[1034] Het Hof oordeelde dat het hier enkel bancaire inlichtingen betreft, aldus puur financiële inlichtingen. Volgens het Hof ging het niet om persoonlijke gegevens of gegevens verbonden aan de identiteit van de verzoeker, dewelke een grotere bescherming zouden genieten. Het Hof herhaalde nogmaals dat Zwitserland een aanzienlijk belang heeft bij het

---

[1031] EHRM 6 juli 2010, *Neulinger en Shuruk t. Zwitserland*, overweging 131.
[1032] EHRM 22 juni 2000, *Coëme t. België*, overweging 148.
[1033] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 83-84.
[1034] EHRM 22 december 2015, *GSB t. Zwitserland*, overwegingen 89-98.

inwilligen van het verzoek van de Verenigde Staten. Door het akkoord af te sluiten, had Zwitserland immers een groot conflict met de Verenigde Staten kunnen vermijden. Het Hof benadrukte ook dat de verzoeker verschillende mogelijkheden had om de gegevensuitwisseling aan te vechten voor de Zwitserse FAC, dewelke hij tweemaal had benut. Het stond vervolgens vast dat verzoeker meerdere effectieve garanties ter beschikking had om de uitwisseling van zijn bankgegevens tegen te gaan en om zich te beschermen tegen een arbitrair akkoord tussen Zwitserland en de Verenigde Staten. Het Hof besloot dat gelet op de omstandigheden en gelet op de weinig persoonlijke aard van de inlichtingen, het niet onredelijk was van Zwitserland om het algemeen belang van een efficiënte regeling met de Verenigde Staten te laten primeren op het persoonlijk belang van de verzoeker.

394. Enerzijds, kunnen we deze uitspraak van het EHRM onderschrijven. Een staat moet nu eenmaal zijn internationale en Europese verplichtingen naleven. Een van deze verplichtingen betreft de samenwerking tussen administraties van staten om de strijd tegen belastingontduiking en -ontwijking meer efficiënt te kunnen voeren. Indien het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige steeds voorrang zou verkrijgen op deze verplichtingen, is deze vorm van samenwerking tussen staten niet uitvoerbaar. In dit concreet geval heeft de belastingplichtige op grond van de Zwitserse interne wetgeving ook nog de mogelijkheid gekregen om voorafgaand aan de uitwisseling zijn bezwaren kenbaar te maken in de aangezochte staat. Slechts indien de belastingplichtige gegronde bezwaren kenbaar maakt waarom de aangezochte fiscale administratie het verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie niet zou mogen uitvoeren, zoals het feit dat de bewuste inlichtingen handelsgeheimen bevatten, zou de bescherming van het privéleven van de belastingplichtige voorrang moeten krijgen op het belang van de verzoekende staat. Het louter feit dat de gegevensuitwisseling op verzoek een inbreuk betekent op het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige volstaat niet voor de fiscale administratie van de aangezochte staat om de gevraagde inlichtingen niet te moeten te verstrekken aan de verzoekende fiscale administratie.
Anderzijds kan het niet zijn dat het recht op bescherming van het privéleven steeds moet wijken voor de samenwerking tussen staten. Het kan namelijk zijn

dat een ontvangen verzoek om inlichtingen niet is gerechtvaardigd, gelet op de voorwaarden in het tweede lid van artikel 8 EVRM. De vraag rijst of het verzoek om inlichtingen van de IRS hier namelijk geen *fishing expedition* betrof (*supra* nr. 152). Hoewel de tendens naar een brede invulling van de fiscale relevantie van het verzoek om inlichtingen onmiskenbaar is, waardoor de kans op een *fishing expedition* minimaal is (*supra* nr. 171), kan de proportionaliteit van het verzoek *in casu* worden betwijfeld. De IRS vroeg de financiële inlichtingen van duizenden Amerikaanse belastingplichtigen zonder verdere verduidelijking of concrete aanwijzingen van belastingontduiking door deze laatsten. De procedure van gegevensuitwisseling op verzoek was niet in verhouding met het te bereiken doel van het bestrijden van belastingontduiking. Niettegenstaande deze strijd alle bijval verdient, kan dit niet ertoe leiden dat het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige in dergelijke mate wordt uitgehold. Uit de bespreking van het arrest blijkt dat het EHRM in grote mate rekening had gehouden met de 'gespannen' situatie tussen de Verenigde Staten en Zwitserland en de onmogelijkheid voor de Zwitserse fiscale administratie om het verzoek om inlichtingen van de IRS naast zich neer te leggen, eerder dan een concreet onderzoek te voeren naar de draagwijdte van het verstuurde verzoek om inlichtingen en de proportionaliteit daarvan in het licht van artikel 8, lid 2 EVRM.

2° Othymia

395. Bij besluit van 14 december 2007 had de Nederlandse staatssecretaris aan Othymia kennisgegeven van zijn besluit dat hij aan de fiscale administratie van Spanje inlichtingen omtrent zowel de relaties, de banden en de transacties tussen Othymia en een vennootschap in Spanje, als financiële informatie met betrekking tot bankrekeningen bij een Nederlandse bank had verstrekt op 18 augustus 2007 en 29 november 2007 op basis van de Nederlandse wet op de internationale bijstandsverlening bij heffing van belastingen, de bijstandsrichtlijn en, indien nodig, het dubbelbelastingverdrag. De notificatie, zoals voorzien in toenmalig artikel 5(2) van de nationale wet, bevatte de concrete inlichtingen die naar de Spaanse fiscale administratie zijn verstuurd, meer bepaald het register van aandeelhouders, de jaarrekeningen van 2003 en 2004, bankuittreksels, twee e-mails, correspondentie en andere documentatie aangaande de oprichting

van een bepaalde vennootschap, een verklaring met aandeelhouders van een zekere vennootschap en documenten omtrent een aandelenverkoop. Een deel van de informatie was afkomstig van een onderzoek door de Nederlandse fiscale administratie bij Othymia in 2006.[1035]

Op 17 december 2007 tekende Othymia bezwaar aan tegen het besluit van de Staatssecretaris op grond van een schending van het recht op bescherming van de correspondentie.[1036] De staatssecretaris verwierp het bezwaar op 29 augustus 2008. De staatssecretaris haalde aan dat de correspondentie geen betrekking had op Othymia zelf en dat de Nederlandse vennootschap tijdens het fiscaal onderzoek in 2006 niet het recht op bescherming van de correspondentie had ingeroepen. Othymia tekende beroep aan bij de rechtbank van eerste aanleg op basis van een schending van artikel 8 EVRM omdat er geen voldoende wettelijke grondslag was om de informatie over te dragen aan de Spaanse administratie. Op 29 april 2009 verklaarde de rechtbank van eerste aanleg te Dordrecht de vordering van Othymia onontvankelijk omdat deze laatste niet kon aantonen dat schade werd geleden ten gevolge van de beslissing van de staatssecretaris. Op 4 mei 2009 tekende Othymia uiteindelijk beroep aan bij de Nederlandse Raad van State afdeling bestuursrechtspraak wegens opnieuw een schending van artikel 8 EVRM. Aanvullend stelde Othymia dat niet alleen geen voorafgaande rechterlijke toetsing is gebeurd ten gevolge van 'dringende redenen' om de notificatie pas na het versturen van de informatie te geven, maar ook geen mogelijkheid tot toetsing *a posteriori* gelet op het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg. Dit zou een inbreuk inhouden op het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel, zoals voorzien in artikel 13 EVRM. De Raad van State verwierp evenwel het beroep van Othymia. Het loutere feit dat Othymia een uitspraak omtrent het besluit van de staatssecretaris wenste, maakte nog geen inbreuk uit op artikel 8 EVRM. De Raad van State was ook van mening dat Othymia er niet in slaagde om aan te tonen dat schade was geleden ten gevolge van het besluit van de staatssecretaris om de bewuste informatie aan de Spaanse fiscale administratie over te dragen.

[1035] Voor het feitenrelaas in de zaak *Othymia*: EHRM 16 juni 2015, *Othymia t. Nederland*, overwegingen 3-5.

[1036] Voor de voorafgaande nationale administratieve en juridische procedures: EHRM 16 juni 2015, *Othymia t. Nederland*, overwegingen 6-13.

396. Het EHRM sprak zich voornamelijk uit over de vraag of de overdracht van de inlichtingen door de Nederlandse staatssecretaris aan de Spaanse fiscale administratie een inbreuk uitmaakte van het recht op privéleven, zoals voorzien in artikel 8 EVRM. Het Hof was bereid te aanvaarden dat er een inbreuk was geweest op de verzoekster haar rechten van de vennootschap onder artikel 8 EVRM.[1037] Dergelijke inbreuk vormde volgens het EHRM een schending van dat artikel, tenzij het is *'in accordance with the law, pursues one or more of the legitimate aims set out in the second paragraph, and is necessary in a democratic society'*. Zoals het Hof het begreep, was het hoofdargument van verzoekster dat de overdracht van de inlichtingen aan de Spaanse fiscale administratie niet *'in accordance with the law'* was gebeurd omdat het dubbelbelastingverdrag tussen beide staten niet het onderzoek toestond door welke de informatie was bekomen. Op grond van artikel 30, § 3 Verdrag van Wenen was het EHRM echter van mening dat het dubbelbelastingverdrag werd 'vervangen' door de bijstandsrichtlijn, waardoor dit argument niet kon worden weerhouden. Aangezien deze richtlijn correct was omgezet in Nederlandse wetgeving heeft de inbreuk op artikel 8 EVRM een voldoende wettelijke grondslag, waardoor het in overeenstemming is met de wet. Het EHRM twijfelde er vervolgens niet aan dat het doel om ervoor te zorgen dat belastingen worden betaald een legitiem doel is, zoals vereist door artikel 8, § 2 EVRM, meer bepaald het economisch welzijn van een staat.[1038] In de visie van het Hof is dit het geval ondanks dat de belastingen verschuldigd waren in Spanje, de economieën van de Europese lidstaten vormen namelijk een verenigd geheel.

De laatste vraag was of deze inbreuk kan worden beschouwd als noodzakelijk in een democratische samenleving. Het EHRM verwees hiervoor naar haar arresten, waarin werd aanvaard dat in het geval van *'interests of national security'* en *'public safety'* en *'the prevention of crime'* onderzoekshandelingen verborgen kunnen worden gehouden,[1039] zelfs tegenover personen die niet het voorwerp van het onderzoek uitmaken.[1040] Volgens het Hof zijn deze arresten

---

[1037] EHRM 14 maart 2013, *Bernh Larsen t. Noorwegen*, overweging 106; EHRM 16 april 2002, *Société Colas Est t. Frankrijk*, overweging 42.

[1038] EHRM 25 juli 2013, *Rousk t. Zweden*, overweging 135; EHRM 14 maart 2013, *Bernh Larsen t. Noorwegen*, overweging 135.

[1039] EHRM 26 maart 1987, *Leander t. Zweden*, overweging 66; EHRM 2 augustus 1984, *Malone t. VK*, overweging 81; EHRM 6 september 1978, *Klass t. Duitsland*, overweging 48.

[1040] EHRM 1 juli 2008, *Liberty t. VK*; EHRM 19 maart 2002, *Greuter t. Nederland*.

ook van toepassing in fiscale zaken. Het kan bijgevolg geen vereiste van artikel 8 EVRM zijn dat voorafgaande notificatie van rechtmatige fiscale onderzoeken of van fiscale gegevensuitwisseling aan alle mogelijke betrokkenen moet worden gegeven. Het EHRM concludeerde bijgevolg dat de verzoekster geen *'arguable claim'* heeft onder artikel 8 EVRM.

397. Op basis van het arrest *Othymia* - en ook *GSB* - van het EHRM kan wordne geconcludeerd dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek een inbreuk vormt op het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige, zelfs indien deze belastingplichtige een rechtspersoon is. Hieruit volgt dat de gegevensuitwisseling op verzoek moet worden gerechtvaardigd op grond van artikel 8, lid 2 EVRM.[1041] Wat betreft de eis van de wettelijke grondslag stelt zich hier normaal geen probleem, gelet op de hoeveelheid aan rechtsinstrumenten die een staat voorhanden heeft. Het legitiem doel van de inbreuk vindt het EHRM in de juiste belastingheffing ten behoeve van het economisch welzijn van de staat.[1042] De gegevensuitwisseling wordt ook noodzakelijk geacht om dit doel te bereiken, waardoor er sprake is van een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op privéleven van de belastingplichtige. Indien de inlichtingen voorafgaand aan de uitwisseling in overeenstemming met artikel 8 EVRM zijn verzameld, is het logisch dat de gegevensuitwisseling op verzoek in principe niet in strijd kan zijn met datzelfde artikel. Anders besluiten maakt de samenwerking tussen staten in de praktijk onmogelijk.[1043]

398. Uit het arrest *Othymia* volgt verder dat het EHRM, in tegenstelling tot het Hof van Justitie in de zaak *Sabou*, het onderscheid niet maakt tussen de fase van het onderzoek en de fase op tegenspraak voor het toekennen van rechten

---

[1041] Zie de rechtspraak van het EHRM hieromtrent in: A. LACHAPELLE, "Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne", *RGFCP* 2016, afl. 10, 44-65; N. DIEPVENS en C. VANDERKERKEN, "De rechtspraak van het EHRM waarbij het recht op privéleven wordt toegepast in fiscale zaken" in in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 506-520; S. DE RAEDT, "Basisbeginselen inzake de toepassing van het recht op privéleven in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 471-505.

[1042] Zie ook EHRM 14 maart 2013, *Bernh Larsen t. Noorwegen*, overweging 135; EHRM 25 februari 1993, *Funke t. Frankrijk*, overweging 52.

[1043] P. BAKER, "Double taxation conventions and human rights" in P. BAKER en C. BOBBETT (eds.), *Tax polymath: A life in international taxation*, Amsterdam, IBFD, 2010, 64-65 en 69-71.

aan de belastingplichtige. Het EHRM verwees naar eigen rechtspraak om te besluiten dat onderzoeksmaatregelen in bepaalde situaties verborgen moeten gebeuren.[1044] Het is geen vereiste van artikel 8 EVRM dat een voorafgaande notificatie van onderzoekshandelingen, hier een verzoek om inlichtingen, altijd moet worden gegeven aan alle betrokken personen. Het is bijgevolg mogelijk voor een fiscale administratie om inlichtingen bij een derde te vergaren zonder voorafgaand de belastingplichtige op de hoogte te brengen, als het kan worden gerechtvaardigd gelet op de afweging tussen de rechtsbescherming van de belastingplichtinge en het belang van de staat in het algemeen. Dit kan het geval zijn als het risico bestaat dat de belastingplichtige het bewijsmateriaal zou (laten) vernietigen. Het is evenwel interessant dat het EHRM minstens impliceert dat onder het EVRM de aangezochte staat de belastingplichtige kan notificeren, tenzij het onderzoek van de verzoekende staat geheim moet worden gehouden en de niet-notificatie van de belastingplichtige gerechtvaardigd en proportioneel is.

Deze invulling van de plicht tot notificatie van de belastingplichtige voor de aangezochte staat komt overeen met onze interpretatie van de soevereiniteit van een staat in deel I (*supra* nr. 4). Fiscaal soeverein betekent dat een staat ongestoord een eigen fiscale politiek bepaalt in functie van zijn economische, politieke en sociale belangen. De inbreuk op het recht op bescherming van het privéleven gebeurt op het territorium van de aangezochte staat. Het is namelijk de fiscale administratie van de aangezochte staat die de verzochte inlichtingen kan verstrekken aan de fiscale administratie die het verzoek om inlichtingen heeft verstuurd. De fiscale administratie van de verzoekende staat kan dan wel aangeven dat een notificatie van de belastingplichtige haar nationaal onderzoek zou kunnen frustreren, het is steeds de fiscale administratie van de aangezochte staat die in ieder concreet geval, vanuit haar discretionaire marge, moet bepalen of de belastingplichtige wordt genotificeerd, met die bedenking dat de notificatie van de belastingplichtige het uitgangspunt zou moeten zijn.

[1044] EHRM 26 maart 1987, *Leander t. Zweden*, overweging 66; EHRM 2 augustus 1984, *Malone t. VK*, overweging 81; EHRM 6 september 1978, *Klass t. Duitsland*, overweging 48.

§ 3. Invulling notificatie aan belastingplichtige

399. Uit de bespreking van de privacyrichtlijn (*supra* nr. 381) en het arrest *Othymia* van het EHRM (*supra* nr. 398) blijkt dat een staat soeverein is om op basis van een inbreuk op het recht op bescherming van persoonsgegevens of op het recht op bescherming van het privéleven 'gepleegd' op zijn territorium de belastingplichtige een notificatie te versturen van het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie, of van het besluit de verzochte inlichtingen te zullen overdragen aan deze administratie. Hieruit volgt dat de voorafgaande notificatie van de belastingplichtige het uitgangspunt dient te zijn in de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek, ongeacht of de belastingplichtige gevestigd is op het grondgebied van de aangezochte staat. Als dit de notificatie van de belastingplichtige zou verhinderen, moet de aangezochte fiscale administratie gebruik maken van de rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek om de verzoekende staat een notificatie aan de belastingplichtige te laten versturen. De belastingplichtige kan dan, net zoals in Zwitserland, iemand aanstellen om in de aangezochte staat zijn belangen te behartigen (*supra* nr. 373).

De bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige is echter niet absoluut. Artikel 8, lid 2 EVRM en artikel 13, lid 1, e) privacyrichtlijn, zoals aangehaald in artikel 25 samenwerkingsrichtlijn, geven de aangezochte staat de mogelijkheid, of verplichten deze ertoe in het geval van de privacyrichtlijn, om geen voorafgaande notificatie van de belastingplichtige te doen ten voordele van het fiscaal onderzoek en dus de belastingheffing van de verzoekende staat. De aangezochte fiscale administratie kan met andere woorden geen voorafgaande notificatie doen indien dit het doel van het ontvangen verzoek om inlichtingen zou 'bedreigen'. Dit kan het geval zijn wanneer er objectieve en gemotiveerde vermoedens zijn, of in het geval van fiscale constructies, van herhaaldelijke belastingontduiking door belastingplichtigen.[1045] De verzoekende staat moet deze vermoedens duidelijk en zo uitgebreid mogelijk uiteenzetten in het verzoek om inlichtingen. De aangezochte fiscale administratie kan, bij ontbreken van verantwoording door de verzoekende administratie, gelet op haar discretionaire marge, ook zelf besluiten om af te zien van de voorafgaande notificatie indien ze

[1045] P. BAKER en P. PISTONE, "BEPS action 16: the taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations", *EC Tax Review* 2016, afl. 5-6, 344.

vermoedens heeft dat deze notificatie de fiscale belangen van de verzoekende staat zou kunnen schaden. Gelet op het gegeven dat het een inperking van de fundamentele rechten van de belastingplichtige betreft, moet het besluit om te weigeren de belastingplichtige op de hoogte te brengen proportioneel zijn. Dit houdt in dat de aangezochte administratie de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige moet afwegen tegen het belang van de verzoekende administratie om het nationaal fiscaal onderzoek niet te zien geschaad om zo de correcte inkomstenbelastingen te kunnen vestigen. De verzoekende fiscale administratie kan zich daarom niet beperken tot het formuleren van algemene beweringen, maar moet in ieder concreet geval rechtvaardigen waarom de belastingplichtige niet mag worden genotificeerd. De aangezochte fiscale administratie dient deze rechtvaardiging te beoordelen zonder zich hierbij in de plaats te stellen van de verzoekende fiscale administratie, maar dient hierbij ook te vermijden dat de beoordeling verwatert tot een *pro forma* controle.

400. In bepaalde gevallen kan het volstaan om het riscio op het frustreren van het fiscaal onderzoek van de verzoekende staat op te vangen door slechts een notificatie te versturen van het besluit om de verzochte inlichtingen over te dragen aan de verzoekende fiscale administratie en niet van het gegeven dat er een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie is ontvangen. Op deze manier kan de aangezochte fiscale administratie, indien nodig, eerst de verzochte inlichtingen opvragen bij een derde, zonder dat het risico bestaat dat de belastingplichtige deze inlichtingen kan laten verdwijnen. Wanneer echter een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige onmogelijk blijkt te zijn, moet de aangezochte fiscale administratie nog steeds achteraf de belastingplichtige op de hoogte brengen zodra het risico voor het schaden van het nationaal fiscaal onderzoek van de verzoekende fiscale administratie niet langer bestaande is. De belastingplichtige is dan niet alleen op de hoogte van het feit dat er inlichtingen zijn uitgewisseld geweest op verzoek van een buitenlande fiscale administratie, maar beschikt nu ook over de mogelijkheid om beroep aan te tekenen tegen de in zijn ogen onrechtmatig uitgevoerde overdracht van inlichtingen. Hoewel de gegevensuitwisseling zelf uiteraard niet meer kan worden tegengehouden, kan een uitspraak van de bevoegde rechtsinstantie dat de gegevensuitwisseling op

verzoek onrechtmatig is gebeurd, zijn 'zaak' ondersteunen in de verzoekende staat met betrekking tot het mogelijk gebruik van de verkregen inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie (*infra* nr. 441).

401. In het geval de belastingplichtige geen voorafgaande notificatie van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek in de aangezochte staat heeft mogen ontvangen, heeft deze niet de mogelijkheid gehad om zijn eventuele rechtsbescherming in deze staat te kunnen uitoefenen. Uit de bespreking in het tweede hoofdstuk van dit deel is gebleken dat de bevoegde rechtsinstantie in de verzoekende staat om het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en het recht van verdediging van de belastingplichtige te kunnen garanderen in de gelegenheid moet worden gesteld om te controleren of de inlichtingen in de aangezochte staat conform de fundamentele rechten van de belastingplichtige zijn verkregen of verzameld, tenzij deze rechtsinstantie zich ervan kan vergewissen dat reeds een rechtsinstantie in de aangezochte staat, in een procedure op tegenspraak, een toetsing heeft verricht dat de inlichtingen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht *(supra* nr. 317).[1046] Door het ontbreken van een voorafgaande notificatie is er geen procedure op tegenspraak gebeurd. Opdat de bevoegde rechtsinstantie in de verzoekende staat zijn taak adequaat zou kunnen uitvoeren, moet de aangezochte fiscale administratie haar antwoord op het verzoek om inlichtingen voldoende motiveren en onderbouwen. Dit blijkt ook uit de conclusie van AG KOKOTT bij het arrest *Sabou* (*supra* nr. 210). Een inlichting is slechts bruikbaar als bewijs voor de verzoekende fiscale administratie indien de aangezochte fiscale administratie voldoende inlichtingen verstrekt omtrent het gevoerde onderzoek, dat de basis vormt voor het resultaat van de inlichting. Volgens KOKOTT verplicht de bijstandsrichtlijn de aangezochte fiscale administratie inlichtingen te verstrekken over het onderzoek dat ten grondslag ligt aan het meegedeelde resultaat.[1047] Deze verplichting wordt aldus nog belangrijker indien de belastingplichtige geen voorafgaande notificatie heeft ontvangen en er geen procedure op tegenspraak heeft kunnen plaatsvinden in de aangezochte staat.

[1046] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses t. Hongarije*, overweging 88.
[1047] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, concl. Adv. Gen. KOKOTT, nrs. 80-82.

402. Ten slotte rijst de vraag wat de aangezochte fiscale administratie juist in de notificatie moet opnemen. De aangezochte fiscale administratie moet ten minstens de essentiële bestanddelen van het ontvangen verzoek om inlichtingen in de notificatie opnemen: de identiteit van de verzoekende staat, het fiscaal doel waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd[1048] en indien mogelijk welke inlichtingen juist worden gevraagd. De belastingplichtige moet zich namelijk ervan kunnen vergewissen of het noodzakelijk is om bezwaar of beroep aan te tekenen tegen de voorgenomen overdracht van de bewuste inlichtingen. In de notificatie van het besluit om het ontvangen verzoek om inlichtingen effectief in te willigen, moet tevens staan vermeld welke inlichtingen de administratie aan de buitenlandse fiscale administratie zal overdragen.

403. De procedure van de spontane gegevensuitwisseling vereist eveneens een notificatie van de belastingplichtige door de fiscale administratie vooraleer de inlichtingen 'spontaan' worden overgedragen aan een buitenlandse fiscale administratie, tenzij de fiscale administratie vreest dat de notificatie een risico vormt voor het succes van een mogelijk fiscaal onderzoek door de buitenlandse fiscale administratie. Dit kan het geval zijn als er aanwijzingen zijn van ernstige belastingontduiking met behulp van fiscale constructies. De notificatie aan de belastingplichtige dient dan te gebeuren zodra het risico voor het frustreren van een mogelijks buitenlands fiscaal onderzoek is geweken. Nu er geen ontvangen verzoek om inlichtingen is om zich op te baseren voor wat de administratie moet opnemen in de notificatie, moet deze de notificatie afstemmen op de spontane gegevensuitwisseling. De belastingplichtige moet op basis van de inlichtingen die staan vermeld in de notificatie kunnen bepalen of hij bezwaar of beroep dient aan te te tekenen tegen de spontane overdracht van de inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie. Het minimum aan te vermelden inlichtingen betreft: de identiteit van de buitenlandse fiscale administratie, de redenen voor het overdragen van de bewuste inlichtingen en welke inlichtingen het betreft.

404. Wanneer de belastingplichtige een voorafgaande notificatie ontvangt in de aangezochte staat kan deze zijn fundamentele rechten verder uitoefenen.

[1048] Dat het fiscaal doel een essentieel element van het ontvangen verzoek om inlichtingen betreft, blijkt ook artikel 20, lid 2 samenwerkingsrichtlijn en het arrest *Berlioz* van het Hof van Justitie. HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 99.

Welke procedurele waarborgen nodig zijn voor een adequate rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt in afdeling 2 en 3 verder uitgewerkt.

Afdeling 2. Participatierechten

405. Het recht om te worden gehoord is het meest belangrijke onderdeel van de participatierechten. Het Hof van Justitie heeft in het arrest *Sabou* vastgesteld dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op het Europees recht om te worden gehoord in de aangezochte staat (*supra* nr. 256). Hoewel het Hof van Justitie erkende dat het recht van verdediging een algemeen beginsel van Unierecht is dat van toepassing is wanneer de fiscale administratie van plan is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon te nemen, maakt het Hof in de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek het onderscheid tussen de onderzoeksfase - waarin inlichtingen worden vergaard en waarvan het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie deel uitmaakt - en de procedure op tegenspraak tussen de verzoekende fiscale administratie en de betrokken belastingplichtige die aanvangt neemt met het verzenden aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van zijn aanslag. Het recht van verdediging vereist aldus niet dat de belastingplichtige wordt gehoord wanneer opzoekingen in de aangezochte staat worden verricht of vooraleer deze staat de gewenste inlichtingen aan de verzoekende staat stuurt.
AG KOKOTT was dezelfde mening toegedaan (*supra* nr. 254). Het recht om te worden gehoord bestaat enkel voor de 'bezwarende' besluiten en besluiten die de 'belangen' van een persoon 'aanmerkelijk raken'.[1049] KOKOTT was van mening dat het verzoek om inlichtingen wel degelijk een dergelijk besluit kan zijn. Het onderzoek van de aangezochte lidstaat kan namelijk bewijs opleveren dat de vaststelling van de inkomstenbelastingen beïnvloedt en het kan de reputatie van de belastingplichtige bij de ondervraagde personen aantasten. Het verzoek om inlichtingen vormt volgens haar echter een voorbereiding op een besluit met beslissende rechtsgevolgen ten aanzien van een belastingplichtige. Dergelijke onderzoeksmaatregelen moeten worden onderscheiden van besluiten waarmee een procedure wordt afgerond.[1050] De bescherming van de betrokkene is in de regel voldoende gewaarborgd indien de belastingplichtige voor de vaststelling

[1049] HvJ 9 juni 2005, C-287/02, *Spanje t. Commissie*, overweging 37, voetnoot 20.
[1050] HvJ 14 juli 1972, C-57/69, *ACNA t. Commissie*, overwegingen 12-14.

van het besluit aan het einde van de administratieve procedure wordt gehoord en over de mogelijkheid beschikt om de rechtmatigheid van de inlichtingen te betwisten in een nationale fiscale procedure in de verzoekende staat. Het recht van verdediging vereist dus niet dat de belastingplichtige moet worden gehoord aangaande de te verstrekken inlichtingen in de aangezochte staat. Interessant is dat de AG eraan toevoegde dat, indien het Hof van Justitie toch een recht om te worden gehoord zou aanvaarden, het noodzakelijk is in ieder concreet geval na te gaan of het doel van het verzoek om inlichtingen, namelijk de gegevens van de belastingplichtige te controleren, wordt verijdeld door de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen.

406. Het onderscheid tussen de onderzoeksfase en de fase op tegenspraak, in het arrest *Sabou*, voor het toekennen van het fundamenteel recht om te worden gehoord, heeft veel kritiek mogen ontvangen in de rechtsleer.[1051] Samengevat is deze rechtsleer van mening dat het recht van verdediging wel degelijk vereist dat de belastingplichtige, mits uitzonderingen, wordt gehoord in de aangezochte staat. Over het algemeen ondersteunt de rechtsleer de noodzaak van het horen van de belastingplichtige in de aangezochte staat als zijnde een 'aanvoelen', een essentieel onderdeel om zijn recht van verdediging effectief te kunnen uitoefenen,[1052] of op het arrest *Sopropé* van het Hof van Justitie[1053]. Het was nu echter het arrest *Sopropé*[1054] dat het Hof naast zich neerlegde in de zaak *Sabou*, door te bepalen dat het beantwoorden van een verzoek om inlichtingen geen handeling vormt die wegens haar gevolgen voor de belastingplichtige zou vereisen dat hij wordt gehoord. Slechts in het stadium op tegenspraak kon er volgens het Hof van Justitie sprake zijn van een bezwarend besluit ten opzichte van de belastingplichtige. DE FLORA was in een recent artikel van mening dat dit

---

[1051] De kritiek kan worden teruggevonden in alle aangehaalde rechtsleer in dit hoofdstuk. In het bijzonder: P. BAKER en P. PISTONE, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 100b, 2015, 50; CFE ECJ TASK FORCE, "Opinion statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in *Sabou* (Case C-276/12), concerning taxpayer rights in respect of exchange of information upon request", *European taxation* 2014, 318-321; A. VAN EIJSDEN, "Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request. Court of Justice" (noot onder HvJ 22 oktober 2013), *H&I* 2014, 133-134.

[1052] J. CALDERON en A. QUINTAS, "The taxpayer's right of defence in cross-border exchange –of-information procedures", *Bulletin for International Taxation* 2014, 501.

[1053] M. DE FLORA, "Protection of the taxpayer in the information exchange procedure", *Intertax* 2017, afl. 6-7, 451.

[1054] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*.

onderscheid niet kan worden gehandhaafd, aangezien het mogelijk is dat het verzoek om inlichtingen de enige onderzoeksmaatregel vormt waarop de fiscale administratie in de verzoekende staat de wijziging van aangifte heeft gebaseerd, wat tot gevolg heeft dat de inlichtingen en de bewijsstukken die zijn aangeleverd door belastingplichtigen de enige bewijsgrondslag vormen van de wijziging van de aangifte. Bijgevolg moet het recht om te worden gehoord worden beschouwd als een minimale procedurele waarborg in de gegevensuitwisseling.[1055] Deze visie kan mij echter niet geheel overtuigen. Het feit dat het verzoek om inlichtingen de enige onderzoekshandeling is waarop de verzoekende fiscale administratie haar wijziging van aangifte heeft gebaseerd, net zoals het feit of de fiscale administratie de verkregen inlichtingen effectief zou gebruiken, zou geen invloed mogen hebben op de vraag of de belastingplichtige moet worden gehoord in de aangezochte staat.

407. Het recht om vooraf te worden gehoord is volgens het Hof van Justitie geen absoluut recht.[1056] Ik neem het arrest *Kamino* als voorbeeld, aangezien het Hof hierin ook expliciet verwees naar de belangrijkste bevindingen in het arrest belangrijk arrest *Texdata*.[1057] De feiten kunnen als volgt worden samengevat. Kamino was een douane-expediteur, een vertegenwoordiger in douanezaken. Een vertegenwoordiger in douanezaken handelt namens een persoon die zich met douanegerelateerde activiteiten bezighoudt, zoals een importeur of exporteur. Hij kan namens deze persoon optreden, of in eigen naam. Deze vertegenwoordiger is bevoegd aangiften in te dienen voor derden. Ten gevolge van deze taak deed hij in december 2002 voor een cliënt aangifte voor het in het vrij verkeer brengen van partytenten onder post nummer 6601.10.00, o.a. voor tuinparasols. De douane rekende het daarbij horende tarief van 4,7 procent aan. Bij een latere inspectie constateerde de douane-autoriteit dat de goederen onder een andere post moesten worden ingedeeld, met name onder 6306.99.00, o.a.

[1055] M. De Flora, "Protection of the taxpayer in the information exchange procedure", *Intertax* 2017, afl. 6-7, 453.

[1056] HvJ 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13, *Kamino en Datema t. Nederland*; HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*; HvJ 15 juni 2006, C-28/05, *Dokter. Nederland*; P. Fortuin, "Het EU-rechtelijke verdedigingsbeginsel (deel II)", *NTFR-B* 2016, afl. 10; P. Fortuin, "Het EU-rechtelijke verdedigingbeginsel (deel I)", *NTFR-B* 2016, afl. 8; M.J. Pelinck, "Het verdedigingsbeginsel: l'art pour l'art (deel I)", *TFB* 2016, afl. 1; J.M. van der Vegt, "Krijgt het verdedigingsbeginsel tanden?", *MBB* 2015, afl. 11; A.W.G.J. Buijze, "Het Hof van Justitie in Kamino-Datema: horen in bezwaar onder voorwaarden gesanctioneerd", *Nter* 2014, afl. 9, 299-304.

[1057] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*.

voor dekkleden en zonneschermen. Voor deze categorie gold evenwel een tarief van 12,5 procent. De cliënten van Kamino ontvingen bijgevolg een naheffing inzake verschuldigde douanerechten.[1058]

Het hof van beroep te Amsterdam oordeelde op grond van de bepalingen van Verordening 1218/1999 dat de goederen tuinpaviljoens waren en moesten worden aangegeven onder post 6306.91.00, meer bepaald voor goederen van katoen.[1059] Het hof van beroep oordeelde verder dat de douane-inspecteur hier het recht van verdediging van de belanghebbende had geschonden door deze niet voorafgaand aan het uitreiken van de naheffing te hebben gehoord. Kamino stelde uiteindelijk cassatieberoep in bij de Hoge Raad der Nederlanden. De Hoge Raad stelde vast dat zowel het Douane-wetboek als de overige Nederlandse wetgeving niet voorzien in een verplichting voor de douane-inspecteur om de douane-schuldenaar voorafgaandelijk op de hoogte te brengen en hem de mogelijkheid te bieden om zijn standpunt kenbaar te maken met betrekking tot de elementen waarop de navordering is gebaseerd.[1060]

408. De Hoge Raad stelde volgende prejudiciële vragen aan Hof van Justitie. De Hoge Raad vroeg primair of *"het Europeesrechtelijk beginsel van eerbiediging door de administratie van de rechten van de verdediging zich leent voor rechtstreekse toepassing door de nationale rechter"*.[1061] Indien dit bevestigend kon worden beantwoord, luidde de vraag of de eerbiediging van het recht van verdediging zo moet worden geïnterpreteerd dat het beginsel nog steeds is geschonden indien de belanghebbende weliswaar niet voorafgaand aan het nemen van een bezwarende maatregel jegens hem is gehoord, maar hij wel wordt gehoord in een daaropvolgende administratieve fase, meer bepaald in de bezwaarprocedure, die aan de rechtsingang bij de nationale rechter voorafgaat. Vervolgens of de rechtsgevolgen van de schending door de administratie van het beginsel van het recht van verdediging worden bepaald door de nationale wetgeving. Tot slot indien dit niet bevestigend kan worden beantwoord, in welke omstandigheden de nationale rechter bij het bepalen van de rechtsgevolgen in

---

[1058] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 16-19.

[1059] Verordening (EG) 14 juni 1999, nr. 1218/1999 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, *Pb.L.* 15 juni 1999, afl. 148, 9-13.

[1060] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 20-24.

[1061] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 25.

aanmerking kan nemen dat de procedure zonder schending van het Unierechtelijk beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging een andere afloop zou hebben gehad.

409. Het Hof van Justitie ving aan door eraan te herinneren dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van het Unierecht vormt, waarvan het recht om in elke procedure te worden gehoord integraal deel uitmaakt.[1062] Dat beginsel, dat van toepassing is wanneer de administratie van plan is om een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen, vereist dat de belanghebbenden van deze besluiten in staat moeten worden gesteld behoorlijk hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren.[1063] Net zoals in het arrest *Sabou* voegde het Hof hier aan toe dat deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten, wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke nationale regelgeving niet expliciet in dergelijke formaliteit. Zoals gezegd bevatten noch het Douanewetboek noch de toepasselijke interne wetgeving in Nederland het recht voor de belanghebbende om in dat geval te worden gehoord. Aangezien het *in casu* ging om een procedure inzake de navordering van douanerechten en bijgevolg om een besluit dat binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, stond zonder verdere discussie vast dat het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging van toepassing is op de lidstaten.[1064] Het Hof van Justitie wees erop dat wanneer een nationale regeling een termijn vaststelt voor de indiening van de opmerkingen van de belanghebbenden, de nationale rechter, rekening houdend met de feiten van de zaak, dient na te gaan of die termijn beantwoordt aan de specifieke situatie van de betrokken persoon of onderneming en hun, met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel, de mogelijkheid heeft geboden om hun rechten van verdediging uit te oefenen.[1065]

[1062] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*.
[1063] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overwegingen 36 en 37.
[1064] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 30-32.
[1065] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 33, zoals reeds gesteld in HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overweging 44.

De nationale fiscale administratie moet het recht op verdediging respecteren indien ze besluiten wenst te nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen. De belastingplichtige kan ten gevolge van deze uitspraak zich voor de nationale rechter rechtstreeks op de eerbiediging ervan beroepen. De eerste prejudiciële vraag moest aldus bevestigend worden beantwoord.

410. De beantwoording van de tweede subvraag betreft een interessante discussie, met name of de rechten van verdediging van de belastingplichtige zijn geschonden indien deze niet wordt gehoord voor dat het besluit door de fiscale administratie is genomen, ook al kan hij zijn standpunt kenbaar maken tijdens een latere administratieve bezwaarfase. Dit kan worden toegepast op de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek. Namelijk, schendt een lidstaat de rechten van verdediging van een belastingplichtige, indien hij niet voorafgaand aan het beantwoorden van het verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie wordt gehoord in de aangezochte staat, ook al zou de belastingplichtige eventueel zijn grieven kunnen formuleren in de verzoekende staat tijdens een administratieve procedure. Hierna worden slechts de algemene overwegingen van het Hof van Justitie aangaande de toepassing van de rechten van verdediging in administratieve procedures besproken en niet de specifieke aspecten aangaande de douanezaak zelf.

411. Het Hof van Justitie bracht vooreerst het doel dat met het beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging wordt nagestreefd, in het bijzonder met betrekking tot het recht om te worden gehoord, in herinnering. Volgens het Hof van Justitie heeft de regel dat aan de belanghebbende van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn grieven te ventileren vooraleer dit besluit effectief wordt genomen, tot doel de administratie in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen voor zijn besluitvorming. Het recht om te worden gehoord, beoogt ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokkene, de belanghebbende in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten.[1066]

[1066] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 37 en 38.

Het Hof van Justitie stelde vervolgens echter dat de grondrechten niet absoluut zijn. Volgens het Hof is het eveneens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat de grondrechten, waaronder de rechten van verdediging, geen absolute werking hebben, maar beperkingen kunnen bevatten.[1067] Deze beperkingen moeten werkelijk beantwoorden *"aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast"*.[1068] Een lidstaat kan de rechten van verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, van de belastingplichtige slechts beperken, indien deze beperkingen doeleinden hebben van algemeen belang en vooral indien deze beperkingen proportioneel zijn om de nagestreefde doelen te bereiken ten opzichte van de schending van de grondrechten.

412. Vervolgens wat de vraag betreft of de rechten van de verdediging van de belanghebbenden zijn gerespecteerd wanneer zij hun standpunt pas in het raam van de bezwaarprocedure kenbaar hebben kunnen maken, herinnerde het Hof van Justitie eraan dat het algemeen belang van de Unie en met name het belang dat zij heeft bij een snelle inning van haar eigen middelen, via in dit geval de douanerechten, vereist dat de controles onverwijld en doeltreffend kunnen worden uitgevoerd.[1069] Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat de belanghebbenden achteraf horen in het raam van een beroep tegen een afwijzend besluit, onder bepaalde voorwaarden, de eerbiediging kan verzekeren van het recht om te worden gehoord van de betrokkene.[1070] Uit het arrest *Texdata* volgt verder dat, wanneer de bezwaarprocedure niet tot gevolg heeft dat de tenuitvoerlegging van het besluit automatisch wordt opgeschort en dat dit besluit onmiddellijk buiten toepassing wordt gesteld, dit zeker van belang kan zijn bij het onderzoek of de beperking van het recht om voorafgaand aan de vaststelling van een bezwarend besluit te worden gehoord, eventueel gerechtvaardigd is. Het Hof van Justitie had in dat arrest geoordeeld dat de oplegging van een dwangsom zonder voorafgaande ingebrekestelling, noch de

[1067] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 42.
[1068] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*.
[1069] HvJ 18 december 2008, C-349/07, *Sopropé t. Portugal*, overweging 41.
[1070] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*, overweging 85.

mogelijkheid om te worden gehoord voor de sanctie wordt opgelegd, de wezenlijke inhoud van het betrokken grondrecht niet kan aantasten, aangezien door de instelling van het met redenen omkleed beroep tegen de dwangsombeschikking deze beschikking onmiddellijk buiten toepassing wordt gesteld en een gewone procedure op gang wordt gebracht waarin het recht om te worden gehoord kan worden geëerbiedigd. Uit deze rechtspraak kan echter niet worden afgeleid dat *"wanneer een belanghebbende niet voorafgaand aan de vaststelling van een uitnodiging tot betaling wordt gehoord, het maken van bezwaar of instelling van administratief beroep tegen die uitnodiging tot betaling noodzakelijkerwijs tot gevolg moet hebben dat de uitvoering van die uitnodiging tot betaling* ***automatisch wordt opgeschort*** *om de eerbiediging te verzekeren van het recht om te worden gehoord in het kader van dat bezwaar of beroep"*.[1071] In ieder geval mag de nationale administratieve procedure die opschorting niet beperken indien er redenen zijn om aan de overeenstemming van de aangevochten beschikking met de wetgeving te twijfelen of indien de belanghebbende onherstelbare schade dreigt te lijden.[1072]

413. Het Hof van Justitie concludeerde bijgevolg aangaande de eerste subvraag dat *"het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en in het bijzonder het recht van eenieder om te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen, aldus moeten worden uitgelegd dat wanneer de adressaat van een in een procedure tot navordering van invoerrechten op grond van het douanewetboek vastgestelde uitnodiging tot betaling niet voorafgaand aan de vaststelling van dat besluit is gehoord door de administratie, zijn rechten van de verdediging worden geschonden, ook al kan hij zijn standpunt kenbaar maken tijdens een latere administratieve bezwaarfase, indien de nationale regeling de adressaten van die uitnodigingen niet toestaat, wanneer zij niet vooraf worden gehoord, de opschorting van de uitvoering van die uitnodigingen tot de eventuele herziening ervan te verkrijgen"*.[1073] Dit kan in het bijzonder het geval zijn wanneer de nationale wetgeving de opschorting beperkt, terwijl er redenen voorhanden zijn

---

[1071] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*, overweging 85.
[1072] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 67 en 72.
[1073] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 73.

om te geloven dat de belangen van de belastingplichtige onherstelbaar kunnen worden geschaad.

414. Ten slotte onderzocht het Hof van Justitie de vraag of "*de rechtsgevolgen van de schending door de administratie van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging worden bepaald door het nationale recht en welke omstandigheden de nationale rechter bij zijn onderzoek in aanmerking kan nemen*". De vraag was aldus of de nationale rechter rekening kan houden met de hypothese dat de afloop van het besluitvormingsproces identiek zou zijn geweest indien het recht om vooraf te worden gehoord, wel was geëerbiedigd.[1074] Het Hof van Justitie haalde eerdere rechtspraak aan waarin het Hof had gesteld: "*wanneer noch de voorwaarden waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden gewaarborgd noch de gevolgen van schending van die rechten door het Unierecht zijn vastgesteld, deze voorwaarden en deze gevolgen een aangelegenheid van het nationale recht zijn, mits de in dat verband vastgestelde maatregelen dezelfde draagwijdte hebben als die voor particulieren in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt (doeltreffendheidsbeginsel)*".[1075] Het Hof van Justitie herinnerde eraan dat hoewel de lidstaten vrij zijn om de uitoefening van de rechten van de verdediging op dezelfde wijze te laten plaatsvinden als in interne situaties, dit niet betekent dat de wijze van uitoefening ervan niet in overeenstemming met het Unierecht hoeft te zijn en dus afbreuk mag doen aan het nuttig effect van het douanewetboek.[1076]

Het Hof van Justitie stelde vervolgens dat wanneer een beschikking werd vastgesteld in strijd met de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, niet altijd nietig dient te worden verklaard. Een schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, leidt naar Unierecht immers pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen

[1074] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 74.
[1075] HvJ 10 september 2013, C-383/13 PPU, *M. G. en N. R. t. Nederland*, overweging 35.
[1076] HvJ 10 september 2013, C-383/13 PPU, *M. G. en N. R. t. Nederland*, overweging 36.

hebben.[1077] Het Hof van Justitie besloot aldus dat de schending van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging slechts tot nietigverklaring van het betrokken besluit leidt indien de procedure zonder deze schending een andere afloop had kunnen hebben.[1078] *In casu* gaven de belanghebbenden zelf toe dat de bezwaarprocedure geen andere afloop zou hebben gehad indien zij voorafgaand aan de litigieuze beschikking zouden zijn gehoord.
Het Hof van Justitie concludeerde bijgevolg dat moest worden geantwoord dat "*de voorwaarden waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden gewaarborgd, en de gevolgen van de schending van die rechten worden bepaald door het nationale recht, mits de in dat verband vastgestelde maatregelen dezelfde draagwijdte hebben als die voor particulieren in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt (doeltreffendheidsbeginsel). De nationale rechter, die verplicht is om de volle werking van het Unierecht te waarborgen, kan bij de beoordeling van de gevolgen van een schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder van het recht om te worden gehoord, rekening ermee houden dat een dergelijke schending pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad*."[1079]

415. Samengevat kan worden gesteld dat het Hof van Justitie het recht van verdediging, meer bepaald het vooraf horen, van de belastingplichtige niet als absoluut beschouwt. Inperkingen op het recht vooraf te worden gehoord kunnen zijn gerechtvaardigd uit hoofde van doeleinden van algemeen belang. Het recht om te worden gehoord is slechts van toepassing als de fiscale administratie een bezwarend besluit neemt ten aanzien van de belastingplichtige. De procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek wordt door het Hof van Justitie op zich niet als een bezwarend besluit beoordeeld, maar als een onderzoekshandeling, waardoor de belastingplichtige niet moet worden gehoord door de aangezochte

[1077] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overwegingen 78 en 79 en de daar aangehaalde rechtspraak.
[1078] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 80.
[1079] HvJ 3 juli 2014, C-129/13, *Kamino t. Nederland*, overweging 82.

fiscale administratie. Niets verhindert de aangezochte staat evenwel om in zijn nationale wetgeving op te nemen dat de belastingplichtige wordt gehoord voor de gewenste inlichtingen worden overgedragen aan de verzoekende staat.
Gelet op de discretionaire marge van de aangezochte staat bij het beoordelen van het ontvangen verzoek om inlichtingen kan niet worden aanvaard dat de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek louter een onderzoekshandeling betreft (*supra* nr. 241). Het besluit van de aangezochte fiscale administratie om het verzoek om inlichtingen van de buitenlandse administratie in te willigen kan een bezwarend besluit vormen ten aanzien van de belastingplichtige, waardoor deze voorafgaand moet worden gehoord. Dit houdt echter geen absoluut recht in voor de belastingplichtige. Het recht om te worden gehoord, kan worden beperkt ten voordele van de strijd tegen belastingontduiking. De fiscale administratie van de aangezochte staat moet bijgevolg in ieder concreet geval nagaan of de aanwijzingen van belastingontduiking, zoals weergegeven door de verzoekende fiscale administratie in het verzoek om inlichtingen, aannemelijk zijn, waardoor deze kan afzien van het voorafgaand horen van en de voorafgaande notificatie aan de belastingplichtige. Het recht om te worden gehoord is met andere woorden gekoppeld aan het recht op notificatie van de belastingplichtige. Het Hof van Justitie heeft voor deze stelling de deur opengezet door expliciet te erkennen dat de aangezochte staat in zijn nationale wetgeving het recht om voorafgaand te worden gehoord kan opnemen.
Niettegenstaande deze conclusie pleit ik er hier voor om zelfs in het geval van een notificatie het recht om te worden gehoord - door de aangezochte fiscale administratie - voor de belastingplichtige af te schaffen. Dit ten voordele van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte via het instellen van een beroep bij een rechtsinstantie in de aangezochte staat. Op deze manier kan de tijdsduur van de notificatie- en de beroepsprocedure in de aangezochte staat worden beperkt, waardoor de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek niet te veel wordt bemoeilijkt of verhinderd. Slechts het uiteindelijk besluit om de inlichtingen effectief te verstrekken aan de verzoekende fiscale administratie is vatbaar voor beroep bij een rechter ten gronde (*infra* nr. 441). Het argument dat het niet voorafgaand horen van de belastingplichtige door de administratie in de aangezochte staat schade kan berokkenen aan de belastingplichtige in het geval inlichtingen onterecht of nodeloos worden verzocht bij een derde kan mij

niet overtuigen. Naast het risico voor de kans op slagen van de procedure van gegevensuitwisseling wordt deze 'tekortkoming' in de rechtsbescherming voor de belastingplichtige opgevangen door de verplichting voor de administratie van de aangezochte staat om de inhoudelijke vereisten van het ontvangen verzoek om inlichtingen te controleren en indien nodig - om zekerheid hieromtrent te verkrijgen - aan de verzoekende administratie aanvullende verduidelijking te vragen (*supra* nr. 178).

Afdeling 3. Interventierechten

416. Uit afdeling 1 van dit hoofdstuk is gebleken dat de notificatie van het ontvangen verzoek om inlichtingen door de aangezochte fiscale administratie aan de belastingplichtige het uitgangspunt dient te zijn. De belastingplichtige die op de hoogte is van een ontvangen verzoek om inlichtingen bevindt zich echter nog niet in de mogelijkheid om zijn fundamentele rechten uit te oefenen. Het zijn de eventuele interventierechten toegekend aan de belastingplichtige, die ervoor zorgen dat deze laatste de rechtmatigheid van de gegevensuitwisseling voorafgaand kan betwisten voor de fiscale administratie of voor de bevoegde rechtsinstantie. In voorliggend onderzoek wordt geopteerd voor een recht van beroep voor een onafhankelijke rechtsinstantie, wat wellicht de hoogst mogelijke vorm van rechtsbescherming voor de belastingplichtige inhoudt. Vooreerst moet worden nagegaan of de fundamentele rechten de aangezochte staat ertoe kunnen verplichten de belastingplichtige een recht van beroep toe te kennen aangaande het ontvangen verzoek om inlichtingen. Indien deze vraag positief kan worden beantwoord, wordt het recht van beroep, als materialisatie van de interventierechten van de belastingplichtige, verder ingevuld. Enerzijds door de verduidelijking van het inhoudelijk aspect van het recht van beroep: wat kan de belastingplichtige betwisten voor de bevoegde rechtsinstantie van de aangezochte staat? Heeft de belastingplichtige recht op toegang tot het verzoek om inlichtingen? Anderzijds door de uitwerking van de procedurele aspecten van het recht van beroep: bij welke rechtsinstantie moet het beroep worden ingesteld? Tegen welke handeling van de fiscale administratie kan beroep worden aangetekend? Heeft het beroep opschortende werking?

§ 1. Het recht van beroep bevestigd

A. Via het recht op een doeltreffende voorziening in rechte

417. In het arrest *Berlioz* heeft het Hof van Justitie zich uitgesproken over de rechtsbescherming voor de 'justitiable' die een bevel tot het verstrekken van de inlichtingen verzocht door de verzoekende fiscale administratie heeft ontvangen van de aangezochte fiscale administratie. Hiervoor hebben we reeds de invloed van het arrest op de controletaak van de aangezochte fiscale administratie (*supra* nr. 175 e.v.) en op de toepassing van het Handvest in de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek, (*supra* nr. 292 e.v.) onderzocht. Hier wordt aandacht besteed aan de gevolgen van het arrest voor de 'aangezochte' belastingplichtige, (*supra* nr. 173) die op grond van artikel 47 Handvest toegang wenst tot de rechter in de aangezochte staat om het ontvangen verzoek om inlichtingen te betwisten. Om deze vraag te kunnen beantwoorden, dient de aandacht te worden gevestigd op de tweede prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie: *"2) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, kan een justitiabele zich dan beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer naar zijn mening de jegens hem vastgestelde administratieve geldboete ertoe strekt hem te verplichten inlichtingen te verstrekken in het kader van de uitvoering, door de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat waarvan hij een ingezetene is, van een verzoek om inlichtingen van een andere lidstaat waarvan het fiscale doeleinde geenszins wordt verantwoord zodat in casu een wettig doeleinde ontbreekt, en waarmee wordt beoogd inlichtingen te verkrijgen die naar verwachting niet van belang zijn voor de betrokken belastingheffing?"*.[1080]

418. Met zijn tweede vraag wenste de verwijzende rechter volgens WATHELET in wezen te vernemen of een justitiable zich kan beroepen op artikel 47 Handvest wanneer naar zijn mening de administratieve geldboete die hem is opgelegd, is gebaseerd op een verzoek om inlichtingen waarvan hij de geldigheid in twijfel trekt.[1081] Het gaat hierbij om het antwoord op de vraag of als gevolg van de toepassing van het Handvest artikel 47 ervan automatisch

[1080] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 31.
[1081] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 50-68.

toepassing vindt, dan wel of voor de toepasselijkheid van dit artikel als voorwaarde geldt dat sprake moet zijn van schending van een door het Unierecht gewaarborgd recht. Hoewel de bewoordingen van artikel 47 Handvest voor het tweede alternatief pleiten, was WATHELET van mening dat het eerste alternatief moet prevaleren. Het Hof van Justitie koppelt het algemene beginsel van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, waarvan artikel 47 van het Handvest louter de codificatie is, aan de bekrachtiging van de Unie als een 'rechtsunie'. Dit begrip houdt in dat *'noch haar lidstaten noch haar instellingen'* ontkomen aan het toezicht op de verenigbaarheid van hun handelingen met het constitutionele Handvest waarop de Unie is gegrond, namelijk het Verdrag, alsmede met de *'algemene rechtsbeginselen en de grondrechten'*.[1082] In deze context leek het volgens WATHELET logisch dat in de rechtspraak van het Hof van Justitie niet als voorwaarde voor de toepassing van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is gesteld dat op systematische wijze nader wordt bepaald om welk door het Unierecht gewaarborgd specifiek recht het gaat. Het arrest *Texdata* van het Hof van Justitie werd door WATHELET als voorbeeld hiervan aangehaald. Het Hof heeft in deze zaak, zonder de schending van een specifiek recht aan te wijzen, onderzocht of artikel 47 van het Handvest werd geëerbiedigd.[1083]

Daarnaast heeft artikel 47 Handvest een ruimere materiële werkingssfeer dan het EVRM. Artikel 47 is namelijk van toepassing van zodra door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, ongeacht of deze wel of niet in het Handvest zijn opgenomen. Het bestaan van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht, dat de toepasselijkheid van het Handvest met zich brengt, moet niet nog eens een specifiek subjectief recht verlenen dat ten aanzien van de justitiable is geschonden om de ruime werking van artikel 47 van het Handvest te activeren. Wanneer zoals *in casu* een bezwarende beslissing werd aangevochten, leek de toepasselijkheid van artikel 47 Handvest volgens WATHELET een *conditio sine qua non* te zijn voor een rechtsunie.

Samengevat was WATHELET van mening dat het in artikel 47 van het Handvest verankerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte noodzakelijkerwijs het recht op toegang tot de rechter met zich brengt, wat wil zeggen de

---

[1082] HvJ 19 december 2013, C-274/12, *Telefonica t. Commissie*, overweging 56.

[1083] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*, overwegingen 75-77.

mogelijkheid om alle handelingen die zijn belangen kunnen schaden, aan strikt rechterlijk toezicht te onderwerpen. Bijgevolg kan een justitiable zich beroepen op artikel 47 wanneer hij van mening is dat de aan hem opgelegde administratieve geldboete is gebaseerd op een verzoek om inlichtingen waarvan hij de geldigheid in twijfel trekt, indien dit verzoek is gedaan in het raam van een procedure waarmee uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht.

419. Hoewel WATHELET het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, zoals gecodificeerd in artikel 47 van het Handvest, breed invulde, beperkte hij zijn analyse tot de mogelijke toepassing van het recht in het geval de 'aangezochte' belastingplichtige een boete heeft opgelegd gekregen. Hij spreekt zich niet expliciet uit over de positie van de 'aangezochte' belastingplichtige die wel vrijwillig de informatie heeft verstrekt, of die reeds in het verleden de inlichtingen heeft verstrekt. De toegang tot de rechter voor de belastingplichtige is volgens WATHELET verbonden aan het al dan niet opgelegd krijgen van een administratieve boete. Randnummer 67 van zijn conclusie wijst echter wellicht toch op een mogelijkheid voor de 'aangezochte' belastingplichtige om ook in de gevallen waar geen administratieve boete is opgelegd, toegang te verkrijgen tot een rechter op basis van artikel 47 Handvest: *"Samenvattend ben ik van mening dat het in artikel 47 van het Handvest verankerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht noodzakelijkerwijs het recht op toegang tot de rechter met zich brengt, dat wil zeggen de mogelijkheid voor een particulier om alle handelingen die zijn belangen kunnen schaden, aan strikt rechtelijk toezicht te onderwerpen."*. Deze samenvatting zou zelfs de deur kunnen openzetten voor de belastingplichtige die niet de inlichtingen heeft verstrekt, maar louter het voorwerp van het verzoek om inlichtingen uitmaakt. Deze zijn belang, het recht op bescherming van het privéleven, wordt namelijk geschaad tijdens de gegevensuitwisseling op verzoek (*supra* nr. 397). Het is echter niet duidelijk of WATHELET bewust deze deur op een kier heeft gezet, aangezien hij in randnummer 115 expliciet stelde dat er een onderscheid bestaat tussen de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt en de aangezochte derde.[1084] Hij baseerde zich voor deze stelling op het door het Hof van Justitie gemaakte onderscheid in het arrest *Sabou* tussen de fase van

[1084] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 115.

het onderzoek en de fase op tegenspraak.[1085] WATHELET handhaaft dit onderscheid wellicht voornamelijk om het recht op een doeltreffende voorziening in rechte voor de belastingplichtige in de zaak *Berlioz* te kunnen rechtvaardigen.[1086]

420. Het Hof van Justitie heeft deze opening van WATHELET alvast niet in haar overwegingen van het arrest *Berlioz* overgenomen. Integendeel, het Hof maakte expliciet het onderscheid tussen de omstandigheden van de zaak *Berlioz* en die van de zaak *Sabou*.[1087] De zaak *Sabou* had volgens het Hof betrekking op een verzoek om inlichtingen dat door de fiscale administratie van een lidstaat wordt toegezonden aan de fiscale administratie van een andere lidstaat, meer bepaald de vraag of de belastingplichtige naar wie in de verzoekende staat een fiscaal onderzoek werd ingesteld, een recht heeft op deelname aan de procedure met betrekking tot het verzoek om inlichtingen. Aan de belastingplichtige was echter geen verzoek om inlichtingen toegezonden, in tegenstelling tot dit het geval was bij de justitiable in Berlioz. In de zaak *Sabou* moest het Hof zich uitspreken over het bestaan van een recht voor de belastingplichtige die het voorwerp is van de gegevensuitwisseling tussen nationale administraties om te worden gehoord en niet, zoals hier, het bestaan van een beroepsrecht ten gunste van een justitiabele van de aangezochte lidstaat tegen een aan die justitiabele opgelegde sanctiemaatregel wegens niet-naleving van een bevel dat de aangezochte fiscale administratie tot hem heeft gericht na een aan die fiscale administratie gericht verzoek om inlichtingen van de verzoekende administratie. Het Hof van Justitie sprak zich bijgevolg niet uit over de positie van de belastingplichtige die louter het voorwerp uitmaakt van het verzoek om inlichtingen, maar verwees eenvoudigweg naar de zaak *Sabou*.

421. Dit in het achterhoofd houdende wordt verder ingegaan op het oordeel van het Hof van Justitie of artikel 47 Handvest zo moet worden uitgelegd dat een justitiabele die een geldboete is opgelegd wegens de niet-naleving van een bestuursbesluit, waarbij hem wordt opgedragen inlichtingen te verstrekken in het raam van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek op grond van de samenwerkingsrichtlijn, het recht heeft om tegen de wettigheid van dat

[1085] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overweging 40.
[1086] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 116-117.
[1087] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 57-58.

besluit op te komen.[1088] Meerdere regeringen betoogden dat een 'door het recht van de Unie gewaarborgd recht' in de zin van artikel 47 Handvest in een geval als dat in het hoofdgeding ontbreekt, aangezien de samenwerkingsrichtlijn geen rechten toekent aan particulieren. Bijgevolg kon een justitiabele als Berlioz geen aanspraak maken op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.

Die omstandigheid betekende volgens het Hof echter niet dat een justitiabele die zich in de positie van Berlioz bevindt, zijn zaak niet overeenkomstig artikel 47 van het Handvest voor een gerecht kan verdedigen in het raam van de toepassing van de samenwerkingsrichtlijn. Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt namelijk dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst en dat wanneer het Unierecht toepasselijk is, dit impliceert dat de vanwege het Handvest gewaarborgde grondrechten toepassing vinden.[1089]

In de onderhavige zaak had het hoofdgeding betrekking op een maatregel waarbij aan een justitiabele een sanctie was opgelegd wegens de niet-naleving van een besluit, waarbij hij werd gelast om aan de aangezochte administratie inlichtingen te verstrekken, zodat laatstgenoemde gevolg kon geven aan een door de verzoekende fiscale administratie geformuleerd verzoek om inlichtingen op grond van de samenwerkingsrichtlijn. Zoals volgt uit het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, was die maatregel gebaseerd op een nationale bepaling waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1 Handvest, zodat de bepalingen van het Handvest en meer bepaald artikel 47 daarvan in de omstandigheden van het hoofdgeding toepassing vonden volgens het Hof van Justitie.

Het Hof van Justitie concludeerde dat een justitiabele als Berlioz aanspraak kan maken op een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 Handvest en daarmee dus recht op een doeltreffende voorziening in rechte heeft, tegen een voor hem bezwarende handeling, zoals het bevel en de sanctiemaatregel die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Dit werd eveneens bevestigd in overweging 73 van het arrest. In het geval de aangezochte fiscale administratie een bevel richt naar de belastingplichtige ter verkrijging van de gewenste inlichtingen, moet deze worden geacht het recht te hebben om voor

---

[1088] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 43-59.

[1089] HvJ 26 september 2013, C-418/11, *Texdata t. Oostenrijk*, overwegingen 72-73; HvJ 28 februari 2013, C-617/10, *Zweden t. Akerberg*, overwegingen 19-21.

een rechter aan te voeren dat het verzoek om inlichtingen niet naar verwachting relevant is en het daaruit voortkomende bevel aldus nietig is.[1090]

422. Interessant hier is dat het Hof van Justitie besluit dat het bevel zelf een bezwarende handeling uitmaakt voor de belastingplichtige, waardoor deze recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte. Artikel 47 Handvest kan aldus spelen zonder dat effectief een boete wordt opgelegd aan de belastingplichtige die de inlichtingen dient te verstrekken. Zodra de belastingplichtige het bevel ontvangt van de aangezochte fiscale administratie om de verzochte inlichtingen over te dragen, ontstaat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Volgens het Hof van Justitie kan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte evenwel geen rol spelen in de aangezochte staat voor het betwisten van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie door de belastingplichtige die louter het voorwerp van het fiscaal onderzoek van de verzoekende fiscale administratie uitmaakt. Bijgevolg wordt hierna onderzocht of het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige, zoals neergelegd in artikel 8 EVRM, wel de aangezochte staat kan verplichten om te voorzien in het recht op toegang tot de rechter voor de belastingplichtige.

B. Via het recht op bescherming van het privéleven

423. Een interessante zaak met betrekking tot het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige en de nood aan rechtelijke controle hieromtrent betreft het arrest *M.N. tegen San Marino*.[1091] Hierin beweerden de verzoekers dat hun de toegang tot de rechter werd ontzegd om een besluit die hun privéleven beïnvloedde, te kunnen betwisten. Kort samengevat zijn de feiten de volgende.[1092] EMP, natuurlijk persoon, werd vermoed een netwerk van vennootschappen in verschillende staten te hebben georganiseerd, gefinancieerd en bestuurd met als doel Italiaanse cliënten te helpen illegaal verkregen gelden wit te wassen. In het raam van een onderzoek naar deze activiteiten verstuurde *the Public Prosecutor's office* van de rechtbank te Rome een rechtshulpverzoek naar de gerechtelijke autoriteiten in San Marino om documenten te verzamelen

[1090] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 73.
[1091] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*,
[1092] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overwegingen 7-16.

en onderzoeken te verrichten in financiële- en fiduciaire instellingen en trustkantoren in San Marino op grond van het toepasselijk bilateraal verdrag tussen de staten. Bij besluit van 27 november 2009 aanvaardde de zogenaamde *Commissario* in San Marino het verzoek in samenhang met de misdrijven van samenzwering, witwassen, ernstige fraude en verduistering met als doel fraude te plegen, gelet op het gegeven dat de relevante vereisten voor de uitvoering van het verzoek waren voldaan. Het doel van het onderzoek was om informatie en bankdocumenten te verkrijgen met betrekking tot een deel bankrekeningen die in verband konden worden gebracht met dhr. EMP.
Bij besluit van 26 april 2010 beveelde de *Commissario* dat alle Italiaanse burgers die in fiduciaire overeenkomsten met de vennootschap van EMP waren getreden een notificatie van de beslissing van 27 november 2009 moesten ontvangen. MN legde een klacht neer voor de *judge of criminal appeals* tegen de inbeslagname van de documenten die op hem betrekking hadden op grond van het gegeven dat hij niet van de misdrijven werd beticht. De *judge of criminal appeals* verklaarde het beroep onontvankelijk. Het besluit van de *Commissario* kon alleen worden betwist door een persoon die het voorwerp uitmaakt van het onderzoek gevoerd door de verzoekende autoriteit, of door een derde die niet het voorwerp uitmaakt van het onderzoek, maar die wel wordt onderworpen aan het onderzoek. Een persoon die ten gevolge van het onderzoek op eender welke manier is betrokken bij de ondernomen activiteit kan niet worden beschouwd als *an interested person* aangezien iedere inbreuk op de rechten of de belangen van deze personen ten gevolge van de uitvoering van de rogatoire commissie moet worden opgeworpen voor de Italiaanse rechtsinstanties. De verzoekers tekenden beroep aan bij de *third instance criminal judge*, maar deze rechter bevestigde het arrest van de beroepsrechter dat de verzoekers geen juridisch belang hadden.

424. Het EHRM overweegde dat financiële informatie ongetwijfeld persoonlijke informatie betreft met betrekking tot een individu. Bijgevolg kon in deze zaak de term 'privéleven' worden toegepast.[1093] Het Hof aanvaardde de toepasselijkheid van artikel 8 EVRM op de inbeslagnames van professionele documenten en

[1093] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overweging 51.

persoonlijke gegevens.[1094] Het kopiëren van documenten vormt ongetwijfeld een manier om inlichtingen te verkrijgen en data in beslag nemen, ongeacht het feit dat de originele drager van de inlichtingen onberoerd blijft. MN had volgens het Hof bijgevolg een inmenging moeten dulden op zijn recht op bescherming van het privéleven.[1095] Het EHRM herhaalde dat een inmenging een inbreuk op artikel 8 EVRM uitmaakt, tenzij het in overeenstemming met de wet gebeurt, één of meerdere van de legitieme doelen zoals vermeld in lid 2 van het artikel nastreeft en noodzakelijk is in een democratische samenleving om dit doel te bereiken. De uitzonderingen voorzien in artikel 8, lid 2 EVRM moeten wel beperkend worden geïnterpreteerd en de noodzaak ervan, in een concrete zaak, moet overtuigend worden aangetoond.[1096] Bij het overwegen van de noodzaak van de inmenging moet het EHRM naar eigen zeggen worden 'tevredengesteld' dat er voldoende en adequate waarborgen bestaan tegen willekeur,[1097] inclusief de mogelijkheid van een effectieve controle op de genomen maatregel[1098].[1099]

425. Het EHRM stelde vast dat de inmenging *in casu* in overeenstemming is met de wet en een legitiem doel dient, met name het voorkomen van misdaad, de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen en het economisch welzijn van de staat. Interessant is echter de analyse van het Hof of de bewuste maatregel noodzakelijk is in een democratische samenleving en in het bijzonder of de maatregel gepaard is gegaan met de relevante procedurele waarborgen.[1100] Het Hof ging bijgevolg na of een 'effectieve controle' beschikbaar was voor de verzoeker om de maatregel te betwisten waaraan hij is onderworpen geweest. Het Hof merkte op dat er geen aanwijsbare reden is waarom de term *'interested persons'* zo moet worden geïnterpreteerd dat deze enkel betrekking zou hebben op de personen die worden getroffen door het besluit - zoals de beklaagden en

---

[1094] EHRM 14 maart 2013, *Berh Larsen t. Noorwegen*; EHRM 25 februari 1993, *Crémieux t. Frankrijk*; EHRM 16 december 1992, *Niemietz t. Duitsland*.

[1095] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overweging 54.

[1096] EHRM 21 januari 2010, *Xavier da Salveira t. Frankrijk*, overweging 34; EHRM 25 februari 1993, *Crémieux t. Frankrijk*, overweging 38.

[1097] EHRM 29 maart 2005, *Matheron t. Frankrijk*, oerweging 35

[1098] EHRM 21 januari 2010, *Xavier da Salveira t. Frankrijk*, overweging 43; EHRM 6 september 1978, *Klass en anderen t. Duitsland*, overwegingen 50, 54-55.

[1099] P. BAKER, "Some recent decisions of the European Court of Human Rights on tax matters (and related decisions of the European Court of Justice)", *European taxation* 2016, 349.

[1100] Het EHRM oordeelt enkele maanden later in gelijkaardige zin in het arrest *Brito Ferrinho*: EHRM 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*, overweging 55.

de eigenaar van de financiële en fiduciaire instellingen - en niet op de verzoeker. Het Hof herinnerde er evenwel aan dat het louter een taak is voor de nationale rechtsinstanties om de interpretatieproblemen aangaande nationale wetgeving op te lossen.[1101] De rol van het EHRM is beperkt tot het vaststellen of de effecten van dergelijke interpretatie compatibel zijn met het EVRM.[1102] Het Hof herhaalde dat het instellen van de procedure door verzoeker, op zichzelf, niet voldoet aan alle 'toegang tot de rechter'-vereisten van artikel 6, lid 1 EVRM.[1103] Hieruit volgde dat het louter feit dat de verzoeker deze procedures heeft ingesteld, welke dan zijn geweigerd wegens gebrek aan belang, op zichzelf niet kon voldoen aan de vereiste van effectieve controle onder artikel 8 EVRM.
Het EHRM voegde hieraan toe dat het aanspraak maken op schadevergoedingen vanwege de staat in een rechtszaak voor de gewone rechtbank duidelijk moet worden onderscheiden van een verzoek tot gerechtelijke controle.[1104] Dergelijke rechtszaak kan geen remedie zijn voor het te bereiken doel van de verzoeker, met name het nietig laten verklaren van het onderzoek en de inbeslagname, of de gevolgen ervan en kan bijgevolg niet worden beschouwd als een 'effectieve controle' noodzakelijk voor een correcte toepassing van artikel 8 EVRM.[1105] Dus, concludeerde het Hof dat verzoeker geen toegang had tot een effectieve controle waarop burgers recht hebben onder de *rule of law* en wat ervoor zou hebben gezorgd dat de inmenging noodzakelijk was in een democratische samenleving. Het Hof besloot daarom tot een inbreuk op artikel 8 EVRM.[1106]

426. Het EHRM hecht dus veel belang aan voldoende en adequate procedurele waarborgen in de vorm van een 'effectieve controle' wanneer een inmenging is gebeurd op het recht op bescherming van het privéleven. Het Grondwettelijk Hof heeft reeds in gelijkaardige zin geoordeeld in een arrest van 14 februari 2013 (*supra* nr. 190): *"De wet moet waarborgen bieden tegen willekeurige aantastingen door de overheid van het recht op eerbiediging van het privéleven, namelijk door de beoordelingsbevoegdheid van de betrokken overheden op*

[1101] EHRM 25 juni 2013, *Anghel t. Italië*.
[1102] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overweging 80.
[1103] EHRM 10 februari 2005, *Sukhorubchenko t. Rusland*, overweging 43.
[1104] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overweging 81.
[1105] EHRM 21 januari 2010, *Xavier da Salveira t. Frankrijk*, overweging 48.
[1106] EHRM 7 juli 2015, *M.N. en anderen t. San Marino*, overwegingen 83 en 85.

voldoende duidelijke wijze af te bakenen, enerzijds, ***en door in een effectief jurisdictioneel toezicht te voorzien****, anderzijds.”*.[1107] Dit brengt mij tot de conclusie dat indien de belastingplichtige van de aangezochte administratie een voorafgaande notificatie bekomt van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, de aangezochte staat moet voorzien in een recht van beroep voor de belastingplichtige om de rechtmatigheid van de inmenging op het recht op bescherming van het privéleven, hier in de vorm van het inwilligen van het verzoek om inlichtingen, via een ‘effectieve controle’ door een rechtsinstantie te laten verifiëren.

§ 2. Inhoudelijke invulling van het beroep

A. Naar verwachting relevant

427. Het Hof van Justitie heeft zich in het arrest *Berlioz* ook uitgesproken over de rechtsmacht van de bevoegde rechter in de aangezochte staat aangaande het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie in het raam van een beroep van de leverancier van de verzochte inlichtingen. Het Hof van Justitie sprak zich in het bijzonder uit over de verplichting voor deze nationale rechter om, op grond van de samenwerkingsrichtlijn en artikel 47 van het Handvest, in het raam van het ingesteld beroep in rechte na te gaan of aan de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting relevant zijn, is voldaan op alle punten die betrekking hebben op het verband dat bestaat met het aangevoerde fiscale doeleinde.

Dit brengt mij tot de derde en de vijfde prejudiciële vraag, die door het Hof van Justitie samen werden behandeld: *“3) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, vereist het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht, zonder dat ingevolge artikel 52, lid 1, van het Handvest beperkingen kunnen worden gesteld, dan dat de bevoegde nationale rechter volledige rechtsmacht heeft en dus de bevoegdheid om minstens via een exceptie de geldigheid te toetsen van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft uitgevaardigd ter uitvoering van een met name krachtens richtlijn 2011/16 door de bevoegde*

[1107] GwH 14 februari 2013, nr. 6/2013, overweging B.9.1.

autoriteit van een andere lidstaat gedaan verzoek om uitwisseling van inlichtingen, in het kader van een beroep dat de derde-bezitter van de inlichtingen, zijnde de adressaat van dat bevel tot het verstrekken van inlichtingen, heeft ingesteld tegen een beslissing tot vaststelling van een administratieve geldboete wegens niet-nakoming, door deze rechtszoekende, van zijn verplichting tot medewerking in het kader van de uitvoering van dat verzoek?
5) (…) en dat zij de nationale rechter verplichten om in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, na te gaan of aan de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, is voldaan op alle punten die betrekking hebben op het verband dat bestaat met de betrokken belastingheffing, het aangevoerde fiscale doeleinde en de eerbiediging van artikel 17 van richtlijn 2011/16?".[1108]

428. WATHELET besprak vooreerst de vereiste van volle rechtsmacht.[1109] Het is vaste rechtspraak van het EHRM dat voor de oplegging van een fiscale boete het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd door artikel 6, lid 1 EVRM en artikel 47 Handvest, vereist dat het besluit van een bestuurlijke instantie dat zelf niet voldoet aan de in deze artikelen gestelde voorwaarden, kan worden getoetst door een rechterlijk orgaan met volle rechtsmacht.[1110] Nietegenstaande het niet kon worden betwist volgens WATHELET dat de samenwerkingsrichtlijn zelf geen rechten verleent aan belastingplichtigen, ingeval een administratieve geldboete wordt opgelegd ter naleving van deze richtlijn, het daarentegen wel vereist is dat toegang tot de rechter mogelijk is.[1111] WAHELET concludeerde daarom dat artikel 47 Handvest vereist dat de rechterlijke instantie waarbij het beroep tegen de boete is ingesteld, de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop de boete berust moet kunnen onderzoeken.[1112]
WATHELET concentreerde zich vervolgens op de omvang van het beroep met volle rechtsmacht. Hij splitste dit onderzoek op in de mogelijkheid om het recht op

[1108] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 31.
[1109] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 73-80.
[1110] EHRM 7 juni 2012, *Segame t. Frankrijk*, overwegingen 54-55.
[1111] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 79.
[1112] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 80.

een doeltreffende voorziening in rechte te beperken (a))[1113] en de omvang van het toezicht op de wettigheid door een rechter van de aangezochte staat in het raam van een op de samenwerkingsrichtlijn gegrond verzoek om inlichtingen (b))[1114]. Het recht van verdediging heeft volgens de rechtspraak van het EHRM[1115] en het Hof van Justitie[1116] geen absolute gelding, maar kan worden beperkt, mits deze beperkingen beantwoorden aan doeleinden van algemeen belang en het doel in aanmerking genomen niet zijn te beschouwen als een onevenredige en niet toestaanbare inbreuk, waardoor het recht van verdediging in zijn kern wordt aangetast. Dit komt volgens WATHELET overeen met de inhoud van artikel 52, lid 1 Handvest, volgens hetwelk een beperking van het recht op een doeltreffende voorziening *"alleen gerechtvaardigd kan zijn voor zover zij bij wet wordt gesteld, de wezenlijke inhoud van dat recht in acht neemt en, overeenkomst het evenredigheidsbeginsel, slechts wordt gesteld voor zover zij noodzakelijk is en daadwerkelijk beantwoordt aan de door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen"*. Dit alles in overweging genomen besloot WATHELET dat het toezicht op de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop de administratieve geldboete berust, slechts kan worden beperkt indien deze beperking het recht op een doeltreffende voorziening in rechte niet in zijn kern aantast en een legitiem doel nastreeft en mits er een redelijke verhouding van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het beoogde doel.[1117] Wat betreft de omvang van het toezicht stelde WATHELET na een analyse van (de preambule van) de samenwerkingsrichtlijn vast dat het criterium 'naar verwachting relevant' een voorwaarde is voor de regelmatigheid van het verzoek om inlichtingen. Bijgevolg vormt dit criterium de maatstaf aan de hand waarvan de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen moet worden onderzocht door een gerecht in de zin van artikel 47 Handvest.[1118] Hieruit volgt dus dat de toetsing van de wettigheid van het verzoek om inlichtingen door de rechter moet worden beperkt tot het criterium van 'naar verwachting relevant'.

[1113] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 82-87.
[1114] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 88-107.
[1115] EHRM 21 november 2001, *Fogarty t. Verenigd Koninkrijk*, overweging 33.
[1116] HvJ 15 juni 2006, C-28/05, *Dokter t. Nederland*,overweging 75.
[1117] WATHELET verwijst te ondersteuning hiervan naar het arrest *DEB* van het Hof van Justitie. HvJ 22 december 2010, C-279/09, *DEB t. Duitsland*, overweging 60.
[1118] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 92-95.

Deze beperking was volgens WATHELET gerechtvaardigd gelet op doelstellingen van algemeen belang van de samenwerkingsrichtlijn die met de bestrijding van de belastingontduiking en –ontwijking worden nagestreefd.[1119] Het criterium van 'naar verwachting relevant' vulde WATHELET in door gebruik te maken van de in artikel 20, lid 2 samenwerkingsrichtlijn genoemde gegevens, meer bepaald de identiteit van de belastingplichtige en het fiscale doel waarvoor de inlichtingen worden gevraagd.[1120] Aldus moet de nationale rechter in de aangezochte staat kunnen toetsen of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband aantoont tussen aan de ene kant, de verzochte inlichtingen, de belastingplichtige, alsook de eventuele derde bij wie de inlichtingen worden ingewonnen en, aan de andere kant, het nagestreefde fiscale doel. Een vastgestelde wanverhouding tussen het verzoek om inlichtingen en het nagestreefde fiscale doel moet slechts worden gesanctioneerd indien zij kennelijk is. Van de rechter mag volgens WATHELET niet worden verwacht dat hij een grondige kennis zou hebben van het feitelijke en juridische kader in de verzoekende lidstaat, waardoor slechts een 'summier en formeel onderzoek van feitelijke aard' is vereist.[1121]

429. Het Hof van Justitie beantwoordde de derde en vijfde prejudiciële vraag eveneens tezamen.[1122] Het Hof bevestigde dat de toetsing door de rechter bij wie door een justitiabele beroep is ingesteld tegen een sanctie die hem is opgelegd bij een door de aangezochte autoriteit gegeven bevel naar aanleiding van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie, niet alleen betrekking kan hebben op de evenredigheid van de sanctie, deze kan eveneens betrekking hebben op de wettigheid van dat bevel. De doeltreffendheid van de door artikel 47 Handvest gewaarborgde rechtelijke toetsing vereist in dat verband dat de door de verzoekende administratie volstrekte motivering de nationale rechter in staat stelt om de wettigheid van het verzoek om inlichtingen te toetsen.[1123] De rechter dient echter enkel na te gaan of het bevel berust op een voldoende met redenen omkleed verzoek van de buitenlandse administratie

[1119] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 97.
[1120] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 98-99.
[1121] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 104-105.
[1122] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 75-89.
[1123] HvJ 23 oktober 2014, C-437/13, *Unitrading t. Nederland*, overweging 20; HvJ 4 juni 2013, C-300/11, *ZZ t. Engeland en Wales*, overweging 53.

betreffende inlichtingen waarbij het niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de belastingplichtige in kwestie en de eventuele derde van wie inlichtingen worden gevraagd en op het nagestreefde fiscale doel. Volgens het Hof van Justitie kan deze toetsing zich niet beperken tot een beknopte en formele verificatie van de rechtmatigheid van het verzoek om inlichtingen, in tegenstelling tot wat AG WATHELET poneerde in zijn conclusie, zonder echter dat de rechter zijn eigen beoordeling van het eventuele nut van de inlichtingen in de plaats kan stellen van die van de verzoekende fiscale administratie.[1124]

430. Het Hof van Justitie was aldus van mening dat de samenwerkingsrichtlijn en artikel 47 Handvest zo moeten worden uitgelegd dat een nationale rechter in het raam van een beroep een justitiabele tegen een sanctiemaatregel die hem door de aangezochte administratie is opgelegd wegens de niet-naleving van een bevel dat zij heeft vastgesteld na een verzoek om inlichtingen van de verzoekende administratie op grond van de samenwerkingsrichtlijn bevoegd is om de wettigheid van dat bevel te toetsen. Met betrekking tot het verwachte belang van de verzochte inlichtingen beperkt de rechterlijke toetsing zich tot de vraag of een dergelijk belang niet kennelijk ontbreekt. Op grond van het recht op bescherming van het privéleven kwam ik tot dezelfde conclusie voor de belastingplichtige, (*supra* nr. 425) waardoor de discussie wordt vermeden omtrent het al dan niet toekennen van rechten aan de belastingplichtige tijdens de fase van het onderzoek. Het gegeven dat de toetsing van de rechter zich beperkt tot de vraag of een dergelijk belang niet 'kennelijk' ontbreekt valt te verdedigen. Het is niet de bedoeling dat de rechter in de aangezochte staat het recht van de fiscale administratie in de verzoekende staat om soeverein een fiscaal onderzoek te voeren gaat beperken, maar enkel dat deze rechter kan vermijden dat de buitenlandse fiscale administratie een verzoek om inlichtingen verstuurt zonder of met een onvoldoende onderbouwd fiscaal doel. Indien de buitenlandse fiscale administratie in het verzoek om inlichtingen het fiscaal doel van de verzochte inlichtingen voldoende onderbouwt en de belastingplichtige er niet in slaagt het tegenbewijs te leveren, is er geen reden om de samenwerking tussen staten te frustreren en de strijd tegen belastingontduiking en –ontwijking te bemoeilijken. De belastingplichtige moet in deze opvatting dan wel toegang

[1124] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 77, 82 en 85.

verkrijgen tot het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie.

B. Toegang tot het verzoek om inlichtingen

431. Het Hof van Justitie heeft zich ten slotte in *Berlioz* uitgesproken over de vraag of artikel 47, lid 2 Handvest vereist dat het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie wordt medegedeeld aan de leverancier van de inlichtingen en aan de rechter in het raam van een bij hem ingesteld beroep tegen een geldboete die het gevolg is van de weigering om aan dat bevel gevolg te geven.
Dit brengt mij tot de zesde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie: *"6) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, verzet artikel 47, [tweede alinea], van het Handvest zich dan tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat volgens welke het niet mogelijk is om het door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedane verzoek om inlichtingen aan de bevoegde nationale rechter van de aangezochte lidstaat voor te leggen in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, en vereist artikel 47, [tweede alinea], van het Handvest dat dit document aan de bevoegde nationale rechter wordt overgelegd en de derde-bezitter daartoe toegang wordt verleend, of dat dit document aan de nationale rechter wordt overgelegd zonder dat de derde-bezitter toegang krijgt wegens de vertrouwelijkheid van dat document onder de voorwaarde dat alle moeilijkheden die de derde-bezitter ondervindt als gevolg van een beperking van zijn rechten toereikend worden gecompenseerd door de voor de bevoegde nationale rechter gevolgde procedure?".*[1125]

432. Volgens WATHELET raakt deze vraag aan het beginsel van hoor en wederhoor dat als een fundamenteel beginsel wordt beschouwd, aangezien dit beginsel de uitoefening van het recht van verdediging en de juridische waarheidsvinding mogelijk maakt.[1126] In het raam van de samenwerkingsrichtlijn wordt het verband tussen de gevraagde inlichtingen en het door de verzoekende fiscale administratie nagestreefde fiscale doel noodzakelijkerwijs in het verzoek

[1125] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 31.
[1126] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 124.

om inlichtingen uiteengezet. Het is daarentegen niet zeker dat dit ook wordt weergegeven in het aan de aangezochte derde betekende bevel tot het verstrekken van inlichtingen. Een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat beknopt is opgesteld, maakt het niet mogelijk voor de rechter om na te gaan of dit bevel berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband aantoont tussen, enerzijds, de verzochte inlichtingen, de belastingplichtige en derde bij wie de inlichtingen eventueel worden ingewonnen en, anderzijds, het door de verzoekende fiscale administratie nagestreefde fiscale doel. Artikel 47 Handvest vereist dan ook dat het ontvangen verzoek om inlichtingen noodzakelijkerwijze aan de rechter wordt medegedeeld, omdat hij anders niet in staat zou zijn om het door het Handvest vereiste wettigheidstoezicht uit te oefenen.[1127]

Wat betreft de leverancier van de bewuste inlichtingen was WATHELET echter genuanceerder. Het feit dat het verzoek om inlichtingen niet ter beschikking is van de derde zou volgens de AG een onbalans tussen de procespartijen kunnen teweegbrengen. Het Hof van Justitie heeft altijd bepaald dat het fundamentele recht op een doeltreffende voorziening in rechte wordt geschonden indien een rechterlijke beslissing wordt gegrond op feiten en documenten waarvan partijen zelf, of een van de partijen, geen kennis hebben kunnen nemen en ten aanzien waarvan zij derhalve niet in staat zijn geweest hun standpunt te bepalen.[1128] Dit recht kan niet als absoluut worden beschouwd. Om de doeltreffendheid van de samenwerking tussen fiscale administraties te garanderen voor het bestrijden van belastingontduiking en -ontwijking kan dit recht worden beperkt. Volgens WATHELET is het namelijk niet uitgesloten dat als gevolg van de mededeling van het verzoek om inlichtingen aan de leverancier van de inlichtingen afbreuk wordt gedaan aan de 'efficiëntie' van de gegevensuitwisseling of dat het de kans op succes van het onderzoek van de buitenlandse fiscale administratie verkleint.[1129]

Dit kan volgens WATHELET terecht geen algemene en absolute rechtvaardiging vormen voor de inbreuken op de waarborgen die inherent zijn aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.[1130] Het EHRM heeft erkend dat dergelijke beperking enkel kan worden gesteld ter bescherming van het fundamentele

---

[1127] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 125-127.
[1128] HvJ 4 juni 2013, C-300/11, *ZZ t. Engeland en Wales*, overweging 56.
[1129] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 129-131.
[1130] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 132-136.

recht van een ander indivdu of een zwaarwegend algemeen belang.[1131] Dit houdt in dat slechts 'absoluut noodzakelijke' maatregelen rechtmatig zijn.[1132] Volgens WATHELET staat het vast dat de bestrijding van internationale belastingontduiking en –ontwijking dergelijk zwaarwegend algemeen belang vormt. Niettemin moet de bevoegde nationale autoriteit in dat geval nog steeds wel het bewijs leveren dat een zwaarwegend algemeen belang zou worden geschaad als de redenen die ten grondslag liggen aan de litigieuze beslissing nauwkeurig en volledig aan de betrokkene zouden worden medegedeeld.[1133] De beperking van het beginsel van hoor en wederhoor moet volgens het EHRM alleszins worden gecompenseerd door passende procedurele waarborgen toe te kennen die kunnen waarborgen dat de procedure voldoende eerlijk is.[1134] De rechterlijke toets van de noodzaak van bekendmaking is door het Hof namelijk aangeduid als een noodzakelijke waarborg die de weigering van de bevoegde autoriteit om mededelingen te doen kan verhelpen.[1135]

WATHELET concludeerde daarom dat het verzoek om inlichtingen noodzakelijkerwijs moet worden medegedeeld aan de leverancier van de inlichtingen. Is de fiscale administratie van de aangezochte staat van oordeel dat deze mededeling nadelig kan zijn voor de doeltreffendheid van de samenwerking tussen staten voor het bestrijden van belastingontduiking en –ontwijking, dan staat het aan die fiscale administratie om dit in het raam van de beroepsprocedure aan te tonen en is het de taak van de rechter om hierover te beslissen.[1136] WATHELET zorgde met deze conclusie voor een 'evenwicht' tussen de noodzaak voor de leverancier van de inlichtingen om inzage te verkrijgen in het verzoek om inlichtingen en het belang van de staten om grensoverschrijdende belastingontduiking en –ontwijking op een efficiënte wijze te kunnen bestrijden.

433. Het Hof van Justitie bevestigde dat het onderzoek naar het eventuele kennelijke ontbreken van een verwacht belang van de gevraagde inlichtingen aan de hand van het ontvangen verzoek moet worden verricht. Om de rechter

---

[1131] EHRM 19 februari 2009, *A. t. VK*, overweging 205; EHRM 16 februari 2000, *Jasper t. VK*, overweging 52.
[1132] EHRM 16 februari 2000, *Jasper t. VK*, overweging 52.
[1133] HvJ 4 juni 2013, C-300/11, *ZZ t. Engeland en Wales*, overweging 61.
[1134] EHRM 16 februari 2000, *Jasper t. VK*, overweging 52.
[1135] EHRM 16 februari 2000, *Jasper t. VK*, overweging 56.
[1136] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 137.

van de aangezochte lidstaat in staat te stellen om zijn rechterlijk toezicht uit te oefenen, is het van belang dat hij toegang heeft tot het verzoek om inlichtingen dat door de buitenlandse fiscale administratie is toegezonden. Het Hof van Justitie wees er verder op dat wanneer nodig deze rechter in dat verband de aangezochte fiscale administratie kan verzoeken om aanvullende inlichtingen te verstrekken die zij eventueel heeft verkregen van de verzoekende administratie en die noodzakelijk zijn om vanuit zijn oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt.[1137]

Wat betreft het recht van toegang van de justitiabele moet er volgens het Hof rekening mee worden gehouden dat het verzoek om inlichtingen ten gevolge van artikel 16 samenwerkingsrichtlijn geheim is. Deze geheime aard werd door het Hof van Justitie verklaard door de vertrouwelijkheid die de verzoekende fiscale administratie in het stadium van de inlichtingenvergaring moet betrachten en die zij van de aangezochte fiscale administratie mag verwachten, om geen afbreuk te doen aan de doelmatigheid van haar onderzoek. In het raam van een fiscaal onderzoek kan de geheime aard van het verzoek om inlichtingen derhalve tegen elke persoon worden ingeroepen. Het Hof van Justitie ging echter verder: "*In het raam van een beroep in rechte moet eraan worden herinnerd dat het beginsel van 'equality of arms', dat een logisch uitvloeisel is van het begrip eerlijk proces, inhoudt dat elke partij een redelijke mogelijkheid moet worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld.*".[1138] Het Hof had daarnaast reeds geoordeeld dat het bestaan van schending van de rechten van de verdediging, daaronder begrepen het recht op toegang tot het dossier, moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval, met name de aard van de betrokken handeling, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen.[1139]

Het Hof van Justitie ging vervolgens na of een justitiabele zoals Berlioz, die van mening is dat de van hem bij bevel gevraagde inlichtingen naar verwachting niet van belang zijn, toegang moet hebben tot het verzoek om inlichtingen dat door

---

[1137] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overwegingen 91-92.

[1138] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 96. Met verwijzing naar: HvJ 6 november 2012, C-199/11, *EG t. Otis*, overweging 71.

[1139] HvJ 10 september 2013, C-383/13, *M.G. en N.R. t. Nederland*, overwegingen 32 en 34.

de verzoekende fiscale administratie aan de aangezochte fiscale administratie is toegezonden om zijn zaak in volle omvang voor de rechter te kunnen brengen. In dat verband herhaalde het Hof dat het noodzakelijk maar ook voldoende is dat wordt aangetoond dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang voor het verrichte onderzoek ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en het fiscale doel waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd. Met het oog daarop hoeft de justitiabele, teneinde zijn zaak op het punt van de voorwaarde van de verwachte relevantie eerlijk te laten behandelen, geen toegang te hebben tot het verzoek om inlichtingen in zijn geheel. Het volstaat volgens het Hof van Justitie dat hij toegang heeft tot de minimuminformatie die in artikel 20, lid 2 van de samenwerkingsrichtlijn staat vermeld, meer bepaald de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en het fiscale doel waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd. Indien de rechter van de aangezochte lidstaat evenwel van oordeel is dat die minimuminformatie in dat opzicht niet volstaat en hij de aangezochte fiscale administratie verzoekt om aanvullende inlichtingen te verstrekken, is deze rechter verplicht de inlichtingen aan de betrokken justitiabele te verstrekken, daarbij naar behoren rekening houdend met de eventuele vertrouwelijkheid van bepaalde van die gegevens.

434. Het Hof van Justitie oordeelde dat de bevoegde rechtsinstantie op grond van artikel 47, alinea 2 Handvest zo moet worden uitgelegd dat de rechter van de aangezochte lidstaat in het raam van de uitoefening van zijn rechterlijk toezicht toegang moet hebben tot het verzoek om inlichtingen dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is gericht. Daarentegen heeft de betrokken justitiabele geen recht van toegang tot dit verzoek om inlichtingen in zijn geheel, dat op grond van artikel 16 van de samenwerkingsrichtlijn een geheim document blijft. Volgens het Hof volstaat het in beginsel dat hij over de in artikel 20, lid 2 samenwerkingsrichtlijn bedoelde inlichtingen beschikt om zijn zaak op het punt van de naar verwachting relevantie van de gevraagde inlichtingen in volle omvang te laten behandelen. Op grond van het recht op bescherming van het privéleven komen we opnieuw tot dezelfde conclusie voor de belastingplichtige (*supra* nr. 425 en 430).

De rechter in de aangezochte staat moet het bestaan van de schending van het recht van verdediging, meer bepaald het weigeren van recht op toegang tot het ontvangen verzoek om inlichtingen, beoordelen aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval. De rechterlijke beoordeling van de noodzaak van recht op toegang is een belangrijke waarborg voor de belastingplichtige dat een correcte afweging wordt gemaakt tussen het recht van de aangezochte fiscale administratie om de belastingplichtige gedeeltelijke toegang te weigeren tot de ontvangen stukken van de buitenlandse fiscale administratie, waaronder het verzoek om inlichtingen, wegens een zwaarwegend algemeen belang - naar alle waarschijnlijkheid de bestrijding van belastingontduiking en –ontwijking - en het recht van de belastingplichtige om zijn recht van verdediging uit te oefenen. Het uitgangspunt is dat het verzoek om inlichtingen aan de belastingplichtige moet worden medegedeeld, met eventueel een anonimisering van enkele 'gevoelige' inlichtingen, waarna het toekomt aan de aangezochte administratie om tijdens de beroepsprocedure aan te tonen dat de medeling ervan afbreuk kan doen aan een algemeen belang. De rechter zal echter zelf steeds toegang hebben tot het volledig verzoek om inlichtingen en dient passende procedurele voorzieningen in de plaats te zetten om te waarborgen dat de procedure voldoende eerlijk is.

C. Overige inhoudelijke toetsingselementen

435. Het Hof van Justitie heeft zich alleen nog maar willen uitspreken over de toetsing van de 'naar verwachting relevantie' van het verzoek om inlichtingen, gestuurd door een buitenlandse fiscale administratie, door de bevoegde rechter in de aangezochte staat. In overweging 88 van het arrest *Berlioz* beperkte het Hof het onderzoek naar de vraag of de toetsing door de rechter mede betrekking moet hebben op de naleving van de weigeringsgronden, zoals bepaald in artikel 17 van de samenwerkingsrichtlijn, tot de vaststelling dat deze geen rol spelen bij de toetsing of de verzochte inlichtingen waarschijnlijk van belang zijn. Naar mening van het Hof volgde uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en de schriftelijke en mondelinge opmerkingen van Berlioz dat haar weigering om bepaalde van de gevraagde inlichtingen te verstrekken er uitsluitend op gegrond was dat deze inlichtingen naar verwachting niet van belang zijn en niet een

grens in de zin van artikel 17 samenwerkingsrichtlijn.[1140] WATHELET daarentegen was van mening dat de in artikel 17 samenwerkingsrichtlijn geformuleerde beperkingen van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen niet in aanmerking dienen te worden genomen.[1141] Hij kwam tot deze conclusie door vast te stellen dat de weigeringsgronden slechts mogelijkheden zijn waarvan de aangezochte fiscale administratie 'vrijelijk' gebruik kan maken om de inlichtingen niet te verstrekken, gelet op het gebruik van het woord 'kan' door de Uniewetgever.[1142] De strijdigheid van deze visie met de bewoordingen in artikel 17, lid 1 van de samenwerkingsrichtlijn aangaande de subsidiariteit (*supra* nr. 161) loste WATHELET op door te bepalen dat het voor de aangezochte administratie onmogelijk is om na te gaan of deze voorwaarde is vervuld. Gelet op het beginsel van loyale samenwerking waarop de samenwerkingsrichtlijn berust, moet de aangezochte fiscale administratie noodakelijkerwijze aannemen dat aan deze voorwaarde is voldaan door de verzoekende administratie.[1143] Bijgevolg staat het niet aan de rechter om achteraf te beoordelen of het opportuun was de weigeringsgronden toe te passen, wanneer de aangezochte administratie dat niet nuttig heeft geacht toen het verzoek om inlichtingen haar bereikte. In voorliggend onderzoek kan ik deze conclusie niet onderschrijven.

436. Ten eerste betreft de subsidiariteit, net zoals de voorwaarde van 'naar verwachting van belang', een inhoudelijke vereiste van het verstuurde verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 142). In het arrest *Berlioz* nam het Hof van Justitie het wederzijds vertrouwen tussen staten ook als uitgangspunt (*supra* nr. 178). Desondanks was het Hof van Justitie van mening dat de aangezochte fiscale administratie moet nagaan of de gevraagde inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende administratie verrichte onderzoek zijn ontdaan. De aangezochte fiscale administratie kan om aanvullende inlichtingen vragen om vanuit haar oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt. Ik ben van mening dat het Hof van Justitie tot dezelfde conclusie zou komen omtrent de toetsing van de subsidiariteit op basis van het ontvangen verzoek om

---

[1140] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, overweging 88.
[1141] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nrs. 106-107.
[1142] HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou t. Tsjechië*, overwegingen 33-34.
[1143] HvJ 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz t. Luxemburg*, concl. Adv. Gen. WATHELET, nr. 106, noot 52.

inlichtingen. De rechter kan bijgevolg toetsen of op grond van het ontvangen verzoek om inlichtingen blijkt dat de verzoekende administratie voorafgaand in de mate van het mogelijke de beschikbare nationale onderzoeksmaatregelen heeft uitgeput. De belastingplichtige kan in het raam van het ingestelde beroep bewijzen aanleveren waaruit blijkt dat de verzoekende fiscale administratie de subsidiariteitsvereiste niet heeft nageleefd (*supra* nr. 173). Deze toets door de rechter in de aangezochte staat zal in de toekomst aan belang toenemen gelet op de aanleg van informatieregisters, zoals de *'Ultimate Beneficial Owner'*-register,[1144] waardoor de verzoekende fiscale adminstratie een deel van de gevraagde inlichtingen ook op dergelijke manier kan verkrijgen.[1145] In dat geval moet de rechter in de aangezochte staat kunnen oordelen dat de vereiste van subsidiariteit niet is nageleefd, waardoor de aangezochte fiscale administratie het verzoek om inlichtingen niet kan beantwoorden.

437. Ten tweede dient de stelling van WATHELET dat de weigeringsgronden in artikel 17 van de samenwerkingsrichtlijn slechts mogelijkheden zijn voor de aangezochte fiscale administratie waarop geen rechterlijke controle noodzakelijk is, te worden weerlegd. Het staat inderdaad vast dat de weigeringsgronden voor de aangezochte fiscale administratie een 'mogelijkheid' - en geen 'verplichting' - vormen om het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie niet te beantwoorden (*supra* nr. 180). Dit verhindert evenwel niet dat het dienen in te roepen van een weigeringsgrond in een concreet geval door de aangezochte administratie kan zijn ingegeven door een achterliggend recht voor de belastingplichtige. Ik illustreer dit aan de hand van twee voorbeelden.
Vooreerst de weigeringsgrond van de soevereiniteit van de aangezochte staat (*supra* nr. 181). Deze weigeringsgrond beschermt de aangezochte staat tegen het moeten verstrekken van inlichtingen indien deze daarvoor in strijd met zijn nationale wetgeving en administratieve praktijk zou moeten handelen. Indien de aangezochte fiscale administratie een onderzoekshandeling moet verrichten voor de verzoekende fiscale administratie, bijvoorbeeld het opheffen van het intern

---

[1144] Artikel 30 Richtl.Raad. nr. 2015/849/EU, 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie.
[1145] A.L. FABER, "Toetsing bevel tot het verstrekken van inlichtingen aan het Handvest van de grondrechten van de EU en Richtlijn 2011/16/EU" (noot onder HvJ 16 mei 2017), *NTFR* 2017, afl. 1441.

bankgeheim, nadat de onderzoekstermijnen reeds zijn afgelopen, terwijl dit niet mogelijk zou zijn voor haar eigen nationaal onderzoek, wordt een verschil in behandeling gecreëerd tussen belastingplichtigen. Het Belgische Grondwettelijk Hof heeft reeds laten verstaan dat de ontstane discriminatie, zijnde het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen, niet louter kan worden verantwoord door de verplichting tot samenwerking tussen fiscale administraties van staten (*supra* nr. 190). De rechter in de aangezochte staat moet bijgevolg kunnen toetsen of het niet inroepen van de weigeringsgrond van de soevereiniteit door de aangezochte fiscale administratie is gerechtvaardigd gelet op het gegeven dat hierdoor de gelijkheid tussen belastingplichtigen niet langer is gegarandeerd.
Daarnaast de weigeringsgrond van de openbare orde van de aangezochte staat (*supra* nr. 207). Deze weigeringsgrond kan van toepassing zijn wanneer het aannemelijk is dat de verzoekende staat de inlichtingen zou gebruiken op een wijze die, naar het oordeel van de aangezochte staat, indruist tegen de principes van een rechtsstaat. In randnummer 19.5. van de commentaar bij artikel 26 OESO-modelverdrag staat als voorbeeld hiervan vermeld: *"verzoeken van staten die worden gedaan in het raam van politieke (…) onderdrukking"*. Zo kan men denken aan een verzoek om inlichtingen van de Turkse fiscale administratie met als doel de Turkse burgers te identificeren die stortingen hebben gedaan aan instellingen die vermoedelijk de oppositie tegen de staat ondersteunen. In dergelijk ernstig geval, waarbij ook de fundamentele rechten van de burger op het spel staan, is het noodzakelijk dat het al dan niet inroepen van de weigeringsgrond van de openbare orde door de aangezochte administratie aan onafhankelijke rechterlijke controle wordt onderworpen. De belastingplichtige kan dan in het raam van het ingesteld beroep aantonen dat zijn fundamentele rechten, of zelfs zijn veiligheid en gezondheid, op het spel staan indien het ontvangen verzoek om inlichtingen wordt beantwoord. De rechter in de aangezochte staat moet dus in het raam van een bij hem ingesteld beroep door de belastingplichtige steeds nagaan of het niet inroepen door de aangezochte fiscale administratie van een voorhanden zijnde weigeringsgrond gerechtvaardigd is gelet op de mogelijke schending van de fundamentele rechten van de belastingplichtige in het geval de verzochte inlichtingen worden overgedragen aan de verzoekende fiscale administratie.

438. Tot een gelijkaardige conclusie wordt door mij gekomen aangaande de verplichte toetsing door de rechter in de aangezochte staat van het feit of dat de ontvangen inlichtingen door de verzoekende fiscale administratie vertrouwelijk zullen worden behandeld (*supra* nr. 218). Het risico bestaat namelijk dat door de toepassing van de relatieve geheimhoudingsplicht de nationale wetgeving in de verzoekende staat minder bescherming biedt voor de belastingplichtigen dan de wetgeving in de aangezochte staat (*supra* nr. 221). Gelet op het internationaal vertrouwen tussen staten (*supra* nr. 217) moet de aangezochte administratie in de praktijk voornamelijk rekenen op de goede trouw van de verzoekende fiscale administratie om de ontvangen inlichtingen vertrouwelijk te behandelen.[1146] Dit verhindert niet dat de rechter in de aangezochte staat de geheimhouding in de verzoekende staat moet vaststellen, indien de belastingplichtige in het raam van een ingesteld beroep 'gerede twijfel' kan doen ontstaan over het niveau van de nationale geheimhoudingsbepalingen in deze laatste staat. De aangezochte administratie kan zich in dat geval niet beroepen op het vertrouwen tussen staten en de verklaring van de verzoekende administratie, maar dient aan te tonen dat de vertrouwelijkheid effectief gegarandeerd is.[1147] Tenslotte moet erop worden gewezen dat op grond van artikel 25 privacyrichtlijn door de Europese Commissie moet worden vastgesteld dat een derde land voldoende waarborgen heeft voor een passend beschermingsniveau en dat het ontbreken van dergelijk oordeel mee in rekening moet worden genomen door deze rechter.

439. Tot slot vereist de nationale soevereiniteit van de aangezochte staat dat de procedure voor het verkrijgen van de verzochte inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek op zijn rechtmatigheid in eerste instantie wordt beoordeeld door de rechter in de aangezochte staat (*supra* nr. 349). Dit blijkt ook indirect uit artikel 6, lid 3 samenwerkingsrichtlijn: "*Voor het*

[1146] Zo oordeelt de rechtbank van Amsterdam dat op grond van het 'interstatelijk vertrouwensbeginsel' de Nederlandse staatssecretaris mag afgaan op de verklaring van India dat geheimhouding is verzekerd. L. NEVE, "Inlichtingenuitwisseling met India. Staatssecretaris mag afgaan op verklaringen van verzoekende staat dat geheimhouding verzekerd is" (noot onder Rb. Amsterdam 28 april 2015), *NTFR* 2016, afl. 1355. De Nederlandse Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, baseert zich in een arrest van 3 mei 2017 ook op de verklaring van de Macedonische fiscale administratie dat de nationale geheimhoudingsverplichtingen van overeenkomstige toepassing zijn om te concluderen dat de geheimhouding van de over te dragen inlichtingen verzekerd is. L. NEVE, "Uitwisseling inlichtingen met Macedonië" (noot onder Rvs 3 mei 2017), *NTFR* 2017, afl. 1257.

[1147] Zie bijvoorbeeld de twijfels omtrent de nationale geheimhoudingsverplichtingen in de Verenigde Staten: N. DIEPVENS, "Wat is nog de waarde van het recht op privacy? Gegevensuitwisseling met VS", *Fisc.Act.* 2016, afl. 10, 8-10.

verkrijgen van de gevraagde inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek gaat de aangezochte autoriteit te werk volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit van de eigen lidstaat.". De voorafgaande toets door de rechter in de aangezochte staat vereenvoudigt daarnaast ook de taak van de rechter in de verzoekende staat om de rechtmatigheid van de procedure van het verzoek om inlichtingen te beoordelen (*supra* nr. 317). De belastingplichtige kan door het instellen van een beroep in de aangezochte staat eveneens vermijden dat hem schade wordt berokkent door het versturen van foutieve inlichtingen naar de verzoekende fiscale administratie. De vraag rijst nu nog hoe het recht van beroep procedureel moet worden ingevuld.

§ 3. Procedurele invulling van het beroep

440. De procedurele invulling van het recht van beroep in de aangezochte staat komt volgens mij toe aan de wetgevende macht en betreft in principe een politieke keuze. Niettegenstaande, om de juiste balans te bekomen tussen de rechtsbescherming van de belastingplichtige en de behoefte aan een efficiënte gegevensuitwisseling op verzoek tussen de fiscale administraties van staten zijn enkele kernelementen van de procedure onontbeerlijk.

441. Omdat er nog geen aanslag wordt gevestigd in hoofde van de belastingplichtige moet het recht van beroep in de aangezochte staat gebeuren aan de hand van een pretaxatiegeschil (*supra* nr. 270).[1148] Vanuit Belgisch standpunt dient dit geschil in principe aanhangig te worden gemaakt voor de rechtbank van eerste aanleg. Gelet op het gegeven dat de dienst Internationale betrekkingen van de AAF van de FOD Financiën bevoegd is om een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie te beantwoorden, (*supra* nr. 32) pleit ik er evenwel voor dat het pretaxatiegeschil steeds aanhangig moet worden gemaakt voor het hof van beroep te Brussel.
De vraag rijst of de belastingplichtige alleen beroep kan aantekenen tegen het besluit om de gevraagde inlichtingen over te dragen of ook tegen het besluit van de aangezochte fiscale administratie om onderzoekshandelingen te verrichten.

[1148] F. SMET en S. VANTHIENEN, "Belastingplichtige kan internationaal verzoek om inlichtingen aanvechten", *Fiscoloog Internationaal* 2017, afl. 402, 5.

Om te vermijden dat het onderzoek van de verzoekende fiscale administratie wordt verhinderd, of dat de termijn voor het beantwoorden van het ontvangen verzoek om inlichtingen te lang zou worden, kan de belastingplichtige slechts beroep aantekenen tegen het voornemen om daadwerkelijk inlichtingen te zullen uitwisselen.[1149] Op dat moment kan de belastingplichtige wel de rechtmatigheid van alle voorafgaande onderzoekshandelingen in de procedure betwisten.[1150]

Enerzijds is er nood aan korte termijnen voor het instellen van het beroep vanaf het ontvangen van de notificatie en voor het vellen van het arrest door het hof van beroep te Brussel om het doel achter het ontvangen verzoek om inlichtingen niet te schaden, anderzijds is het noodzakelijk dat aan het pretaxatiegeschil een opschortende werking wordt toegekend[1151].

Tot slot moet worden voorzien in de mogelijkheid voor het instellen van een *a posteriori* beroep voor het hof van beroep te Brussel, meer bepaald wanneer het toekennen van procedurele rechtsbescherming aan de belastingplichtige in de aangezochte staat niet langer een risico vormt voor het welslagen van het fiscaal onderzoek in de verzoekende staat (*supra* nr. 400).

Afdeling 4. Harmonisatie van de procedurele waarborgen

442. Het pleidooi voor een harmonisatie van de rechtsbescherming voor de belastingplichtige tijdens de samenwerking tussen de fiscale administraties van staten is niet nieuw.[1152] De pleidooien in de rechtsleer variëren van de aanname van een multilateraal instrument[1153] of een protocol bij het EVRM[1154], tot aan de

---

[1149] Nederland: Rb. Amsterdam 12 juni 2003, *VN* 2003, afl. 34.5, nr. 13.

[1150] J.F.P. NOGUEIRA, "Chapter 36. Portugal: right to be notified in requested state" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 361.

[1151] M. WENZ en P. KNÖRZER, "Chapter 35. Liechtenstein: legal protection in requested state" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 352; V. VERCAUTEREN en C. DILLEN, "Europees geïnspireerd pleidooi voor een waarborg van verzegeling hangende het pretaxatiegeschil", *Acc&Fisc* 2015, afl. 33, 6.

[1152] F. DEBELVA en I. MOSQUERA, "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions", *Intertax* 2017, afl. 5, 377-381; C. BILLARDI, "Taxpayers protection and international fiscal cooperation. Notes", *RTDI Atual* 2017, 182; L. CERIONI, "The possible introduction of a European taxpayer code: objective and potential alternatives", *European Taxation* 2014, 392-403; G. ZEYEN, "Affaire Sabou: en route vers un droit à l'information garanti à l'échelle européenne du contribuable" (noot onder HvJ 22 oktobr 2013), *RGCF* 2014, afl. 3-4, 240-241; I. HAYES, "A Model taxpayer's Charter – Why?", *European Taxation* 2013, 522-524; D.A. ALBREGTSE, "Naar een Europees concept inzake fiscale rechtsbescherming?", *WFR* 1996, afl. 797.

[1153] F. DEBELVA en I. MOSQUERA, "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions", *Intertax* 2017, afl. 5, 377-381

[1154] G. ZEYEN, "Affaire Sabou: en route vers un droit à l'information garanti à l'échelle européenne du contribuable" (noot onder HvJ 22 oktobr 2013), *RGCF* 2014, afl. 3-4, 240.

invoering van een Europees Charter of Code[1155] (al dan niet via een afdwingbare richtlijn). Deze pleidooien zijn zonder enige twijfel lovenswaardig en verdienen alle ondersteuning, maar zoals enkele auteurs zelf reeds aangeven,[1156] is het niet vanzelfsprekend om een politieke consensus te bereiken omtrent de aanname van dergelijke algemene instrumenten van fiscale rechtsbescherming. Dit is ook gebleken bij de aanname van de Europese Code voor belastingplichtigen (*supra* nr. 259).[1157] Hoewel deze Europese Code wel degelijk een overzicht geeft van de 'belangrijkste' rechten van de belastingplichtige, betreft het een niet-bindend document dat louter als model dient voor de lidstaten.

443. De opname van notificatie- en interventierechten van belastingplichtigen in de nationale wetgeving van staten blijft evenwel noodzakelijk gelet op de nood aan bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige, het recht op bescherming van het privéleven en van persoonsgegevens, het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en het recht van verdediging in de aangezochte staat tijdens de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek. Bij gebrek aan specifieke bepalingen in de rechtsinstrumenten ontstaat het risico echter dat bepaalde staten wel deze waarborgen gaan opnemen in hun nationale wetgeving en andere staten niet. De gelijkheid van belastingplichtigen in de verschillende staten, maar ook in één staat, komt hierdoor in het gedrang. Ik pleit er dan ook voor om de minimale waarborgen voor de belastingplichtige op te nemen in de rechtsinstrumenten van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie zelf, meer bepaald in artikel 26 OESO-modelverdrag, het multilateraal verdrag, de TIEAS en de samenwerkingsrichtlijn. De staten kunnen deze bepaling dan opnemen in hun dubbelbelastingverdragen, administratieve akkoorden en hun nationale fiscale wetgeving.
De kritiek van de mogelijke politieke tegenkanting wordt hierdoor grotendeels weerlegd. In plaats van een algemeen rechtsinstrument, met het risico op vage

---

[1155] L. CERIONI, "The possible introduction of a European taxpayer code: objective and potential alternatives", *European Taxation* 2014, 392-403; G. ZEYEN, "Affaire Sabou: en route vers un droit à l'information garanti à l'échelle européenne du contribuable" (noot onder HvJ 22 oktobr 2013), *RGCF* 2014, afl. 3-4, 241.
[1156] F. DEBELVA en I. MOSQUERA, "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions", *Intertax* 2017, afl. 5, 378.
[1157] EU, *Guidelines for A Model for A European Taxpayers' Code*, Brussel, Europese Unie, 2016, 23 p.

en onduidelijke bepalingen, voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt hier geopteerd voor de opname van minimumwaarborgen - die zoals uit de analyse in de vorige afdelingen is gebleken, zijn gegrond op algemeen erkende fundamentele rechten van de burgers in het EVRM en het Handvest - in de rechtsinstrumenten van de gegevensuitwisseling op verzoek zelf. Daarnaast worden de principes van subsidiariteit en proportionaliteit voor het opleggen van Europese wetgeving wel degelijke gerespecteerd, aangezien de opname van deze minimale procedurele waarborgen bijdraagt aan het creëren van *"a level playing field throughout the European Union for cross-border tax compliance and for mutual reliance on each other's domestic provisions on the part of tax authorities in need of recourse to the specific provisions of the Mutual Assistance Directive"*.[1158]

444. De bepaling in de rechtsinstrumenten moet in de eerste paragraaf een recht op notificatie van de belastingplichtige door de aangezochte administratie bevatten (*supra* nr. 399). Het tweede lid van deze paragraaf kan dan voorzien in een uitzondering op het notificatierecht indien het doel achter het ontvangen verzoek om inlichtingen anders zou worden 'gefrustreerd' (*supra* nr. 399). De verzoekende fiscale administratie moet de uitzondering expliciet verantwoorden in het verstuurde verzoek om inlichtingen, of de aangezochte administratie moet zelf over concrete aanwijzigingen beschikken dat het fiscaal onderzoek van de verzoekende administratie anders zou worden verhinderd. Het derde lid van de paragraaf dient dan te bepalen dat wanneer een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige onmogelijk blijkt te zijn, de aangezochte fiscale administratie de belastingplichtige alsnog achteraf een notificatie dient te versturen van zodra het risico voor het schaden van het fiscaal onderzoek van de verzoekende fiscale administratie niet langer van toepassing is (*supra* nr. 400).
De tweede paragraaf voorziet dan in een recht van beroep binnen een bepaalde termijn na het ontvangen van de notificatie van het verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie tegen het besluit van de aangezochte fiscale administratie om de gevraagde inlichtingen over te dragen (*supra* nr. 440). De opschortende werking van het beroep en de termijn waarbinnen de

[1158] L. CERIONI, "The possible introduction of a European taxpayer code: objective and potential alternatives", *European Taxation* 2014, 398.

bevoegde rechtbank een arrest dient te vellen moeten duidelijk worden aangegeven in de tekst van deze paragraaf. Het tweede lid bepaalt dan de concrete omstandigheden voor het instellen van het *a posteriori* beroep nadat de inlichtingen reeds zijn overgedragen geweest aan de verzoekende fiscale administratie.
Ten slotte kan worden gewezen op de belangrijke rol die het Hof van Justitie kan vervullen bij de concrete invulling van deze waarborgen, waardoor een uniforme toepassing van de waarborgen binnen de lidstaten van de Europese Unie wordt gegarandeerd.

Besluit

445. De rechtsinstrumenten van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie bevatten geen procedurele waarborgen voor de belastingplichtige tijdens deze procedure (*supra* nr. 256 en 260). Het Hof van Justitie maakt het onderscheid tussen de onderzoeksfase - waar het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie deel van uitmaakt - en de fase op tegenspraak (*supra* nr. 256). Slechts in deze laatste fase, die aanvangt met (het bericht van wijziging van) de aanslag, heeft de belastingplichtige recht op bescherming van zijn fundamentele rechten. De (lid)staten kunnen evenwel voorzien in procedurele waarborgen voor de belastingplichtige in hun nationale wetgeving. De nationale soevereiniteit van de aangezochte staat, die zich uit in de discretionaire beoordelingsmarge van de aangezochte fiscale administratie ten opzichte van het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie en de weigeringsgronden, verhindert een kwalificatie van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek als zijnde een loutere onderzoekshandeling. Ten gevolge hiervan heeft de belastingplichtige recht op bescherming van zijn fundamentele rechten gedurende de procedure van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie.

446. Indien de Belgische fiscale administratie een verzoek om inlichtingen wil versturen naar een buitenlandse fiscale administratie tijdens de aanvullende aanslagtermijn van vier jaar, moet deze de belastingplichtige een voorafgaande notificatie versturen (*supra* nr. 105). De belastingplichtige kan ten gevolge de notificatie een pretaxatiegeschil instellen aangaande het verstuurd verzoek om

inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 270). Omdat aan het pretaxatiegeschil echter geen opschortende werking is toegekend, werd in voorliggend onderzoek voorgesteld om, in afwachting van een uitspraak van de bevoegde rechter omtrent een mogelijke inbreuk door de Belgische fiscale administratie op artikel 333, lid 3 WIB 92 bij het versturen van het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie, de bewuste inlichtingen in een aparte map op te nemen met als titel 'ontvangen inlichtingen uit het buitenland', zodat de Belgische fiscale administratie geen gebruik kan maken van deze inlichtingen voor het vestigen van de inkomstenbelastingen (*supra* nr. 270). Hetzelfde geldt voor mogelijke inbreuken op de 'getrapte procedure' voor het versturen van een verzoek om financiële inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 114).
Om de samenwerking tussen de fiscale administraties van staten niet te frustreren, moet de belastingplichtige niet worden gehoord voorafgaand aan het versturen van het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie, noch moeten hem al andere procedurele waarborgen worden toegekend (*supra* nr. 253).

447. De aangezochte buitenlandse administratie moet op grond van het recht op bescherming van het privéleven en persoonsgegevens de belastingplichtige een notificatie versturen van het ontvangen verzoek om inlichtingen of van het besluit om de gevraagde inlichtingen over te maken aan de verzoekende fiscale administratie (*supra* nr. 399). Het feit of de belastingplichtige al dan niet is gevestigd op het territorium speelt geen rol. Een buitenlandse belastingplichtige kan een gemachtigde aanstellen om in de aangezochte staat zijn belangen te behartigen (*supra* nr. 373). De aangezochte fiscale administratie kan geen voorafgaande notificatie verrichten indien de verzoekende administratie in het verzoek om inlichtingen aantoont dat een notificatie het onderzoek van deze administratie zou kunnen belemmeren, of indien de aangezochte administratie zelf over vermoedens beschikt dat notificatie de belangen van de verzoekende staat zou kunnen schaden (*supra* nr. 399). Dit zou het geval kunnen zijn indien er concrete vermoedens zijn dat de belastingplichtige diverse constructies heeft opgesteld om belastingen te ontduiken.

In bepaalde gevallen volstaat het om de belastingplichtige slechts een notificatie te versturen van het besluit van de administratie om de inlichtingen te zullen overdragen aan de verzoekende fiscale administratie, nadat de inlichtingen vast zijn verzameld geweest bij de derden. Indien een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige niet mogelijk blijkt te zijn, moet de aangezochte fiscale administratie de belastingplichtige alsnog op de hoogte brengen van het feit dat er inlichtingen overgedragen zijn geweest op verzoek van een buitenlandse fiscale administratie zodra het risico voor het welslagen van het onderzoek van deze laatste administratie is verdwenen (*supra* nr. 400). De aangezochte fiscale administratie moet in de notificatie de essentiële bestanddelen van het verzoek om inlichtingen opnemen (identiteit verzoekende staat, het fiscaal doel van de gevraagde inlichtingen en indien toepasselijk welke inlichtingen worden verzocht door de verzoekende administratie), en/of welke inlichtingen de administratie zal overdragen aan de buitenlandse administratie (*supra* nr. 402). Op grond van de inlichtingen in de notificatie moet de belastingplichtige kunnen beoordelen of het noodzakelijk is om beroep aan te tekenen tegen het overdragen van de bewuste inlichtingen aan de verzoekende administratie.

448. De belastingplichtige beschikt volgens het Hof van Justitie op grond van het Unierecht niet over het recht om te worden gehoord in de aangezochte staat (*supra* nr. 256). In voorliggend onderzoek wordt het standpunt ingenomen dat de belastingplichtige niet moet worden gehoord door de aangezochte fiscale administratie ten gevolge van het ontvangen van een verzoek om inlichtingen ten voordele van de efficiëntie van de samenwerking tussen staten en aldus ten voordele van de heffing van inkomstenbelastingen in de verzoekende staat (*supra* nr. 415). Deze 'tekortkoming' in de rechtsbescherming wordt opgevangen door enerzijds het recht voor de belastingplichtige om beroep aan te tekenen tegen het besluit van de aangezochte fiscale administratie om de inlichtingen over te dragen aan de buitenlandse fiscale administratie en anderzijds de verplichting van de aangezochte fiscale administratie om het ontvangen verzoek om inlichtingen te controleren op naleving van de inhoudelijke vereisten door de verzoekende fiscale administratie en indien nodig hieromtrent verduidelijking te eisen bij deze laatste administratie vooraleer de gevraagde inlichtingen worden verzocht bij een derde (*supra* nr. 178).

449. De belastingplichtige zou aldus het recht moeten krijgen om beroep aan te tekenen bij de bevoegde rechtbank in de aangezochte staat, op grond van zijn recht van verdediging en bescherming van zijn privéleven, (*supra* nrs. 425-426) tegen het besluit van de aangezochte fiscale administratie om de gevraagde inlichtingen over te dragen aan de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 441). Indien de belastingplichtige beroep heeft aangetekend, kan hij wel alle vooraf genomen onderzoekshandelingen betwisten. De opschortende werking van het ingestelde beroep vermijdt dat de aangezochte administratie voor de uitspraak van de bevoegde rechter reeds de inlichtingen kan overdragen aan de buitenlandse fiscale administratie, wat anders de rechtsbescherming van de belastingplichtige volledig zou uithollen (*supra* nr. 441). De rechter in de aangezochte staat kan zich in het raam van het beroep van de belastingplichtige uitspreken over het feit dat het 'verwacht belang' van de gevraagde inlichtingen kennelijk ontbreekt (*supra* nr. 430) en dat de verzoekende fiscale administratie voorafgaand aan het versturen van het verzoek om inlichtingen niet in de mate van het mogelijke de nationale onderzoeksmogelijkheden heeft 'uitgeput' (*supra* nr. 436). De rechter kan zich hierbij niet in de plaats stellen van de verzoekende administratie, maar kan zich evenmin beperken tot een *pro formae* toetsing. Indien de verzoekende fiscale administratie de naleving van de inhoudelijke vereisten niet kan aantonen of wanneer de belastingplichtige erin slaagt ernstige twijfel hieromtrent te doen ontstaan, moet de bevoegde rechter besluiten dat het ontvangen verzoek om inlichtingen niet kan worden ingewilligd (*supra* nr. 430). De rechter moet hiervoor toegang hebben tot het ontvangen verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 434). De belastingplichtige heeft ook recht op toegang tot de essentiële elementen van het verzoek om inlichtingen, mits eventuele gedeeltelijke anonimisering, waardoor de rechter steeds *in concreto* de afweging moet maken tussen het recht van verdediging van de belastingplichtige en een eventueel zwaarwegend algemeen belang dat de fiscale administratie ertoe verplicht (een deel van) het ontvangen verzoek om inlichtingen geheim te houden (*supra* nr. 434).

De belastingplichtige kan daarnaast in het raam van zijn beroep opwerpen dat de aangezochte fiscale administratie één van de weigeringsgronden had moeten inroepen (*supra* nr. 437) of dat de geheimhouding niet gegarandeerd is in de

verzoekende staat (*supra* nr. 438). De rechter moet in dat geval de afweging maken tussen de samenwerking en het internationaal vertrouwen tussen staten en het vermijden van een mogelijke inbreuk op de fundamentele rechten van de belastingplichtige in het geval de inlichtingen zouden worden overgedragen aan de verzoekende fiscale administratie. Ten slotte kan de belastingplichtige in het raam van zijn beroep de rechtmatigheid van (de verzameling van de) gevraagde inlichtingen betwisten volgens de nationale wetgeving van de aangezochte staat (*supra* nr. 439). De belastingplichtige kan via het instellen van het beroep aldus vermijden dat hem schade wordt berokkent door het versturen van foutieve of onrechtmatige verzamelde inlichtingen naar een buitenlandse administratie.
De belastingplichtige kan na het ontvangen van de *a posteriori* notificatie, alsnog een beroep instellen in de aangezochte staat. Hoewel de overdracht zelf niet meer kan worden verhinderd, kan een uitspraak van rechter in de aangezochte staat het beroep van de belastingplichtige in de verzoekende staat aangaande de rechtmatigheid van de procedure van het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie ondersteunen (*supra* nr. 400).
De harmonisatie van de procedurele waarborgen voor de belastingplichtige in de aangezochte staat in de verschillende rechtsinstrumenten heeft tot gevolg dat er gelijkheid ontstaat tussen alle belastingplichtigen, ongeacht de staat waarnaar het verzoek om inlichtingen wordt verstuurd (*supra* nr. 442 e.v.).

450. De belastingplichtige heeft, niettegenstaande de mogelijke anonimisering om het privéleven van derden te beschermen, na het versturen van de bewuste inlichtingen naar de Belgische fiscale administratie, recht op inzage op basis van artikel 32 GW en de wet openbaarheid bestuur van de verkregen inlichtingen (*supra* nr. 271 e.v.). De fiscale administratie kan echter in geval van gegronde redenen weigeren de belastingplichtige inzage te verlenen. Het recht van verdediging van de belastingplichtige vereist echter dat de rechter de weigering om inzage te verlenen moet kunnen beoordelen (*supra* nrs. 290 en 299). De weigering van de Belgische fiscale administratie moet gerechtvaardigd zijn gelet op de nationale vitale belangen van de staat of de fundamentele rechten van derden. Om dit te kunnen bepalen, moet de rechter ten gronde toegang hebben tot de ontvangen inlichtingen.

451. De Belgische rechter moet daarnaast in het raam van een beroep van de belastingplichtige tegen het gebruik van de inlichtingen verkregen via de gegevensuitwisseling op verzoek zowel de rechtmatigheid van het versturen van het verzoek om inlichtingen door de Belgische fiscale administratie als de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie kunnen toetsen (*supra* nr. 317). De rechter moet hiervoor toegang hebben tot zowel het verzoek om inlichtingen aan de buitenlandse administratie, als het antwoord van de buitenlandse administratie (*supra* nr. 290). Wat betreft de rechtmatigheid van de verkregen inlichtingen kan het vertrouwen tussen staten het uitgangspunt vormen, maar moet de Belgische rechter zich ervan kunnen vergewissen dat reeds door een rechtsinstantie in de aangezochte staat, in een procedure op tegenspraak, een toetsing is gebeurd of de inlichtingen zijn verkregen met respect voor de fundamentele rechten van de belastingplichtige. Indien dit niet het geval is, moet de Belgische rechter zelf toetsen of de verkrijging of de verzameling van de inlichtingen in het buitenland is gebeurd in onvereenstemming met deze rechten.

452. Indien de Belgische rechter een onrechtmatigheid vaststelt tijdens de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek moet deze de verkregen buitenlandse inlichtingen en de daaruit volgende bewijzen uitsluiten (*supra* nr. 348). De Belgische fiscale administratie kan evenwel aantonen dat de onrechtmatigheid slechts een zuiver formeel karakter bezit. In dat geval kan de rechter op grond van Antigoon-criteria oordelen dat het onrechtmatig verkregen bewijs toelaatbaar is. Een ongerechtvaardigde inbreuk op een fundamenteel recht van de belastingplichtige moet evenwel steeds leiden tot uitsluiting van het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal, ongeacht of de inbreuk wordt begaan door de Belgische of de buitenlandse fiscale administratie in de procedure van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek. Een formele schending van de rechtsinstrumenten door de buitenlandse fiscale administratie, die niet door een rechter in de aangezochte staat beoordeeld is geweest, moet door de Belgische rechter worden beoordeeld aan de hand van de Antigoon-criteria. In dat geval moet er evenwel op grond van het antwoord van de buitenlandse fiscale administratie blijken dat er sprake is van een dergelijke schending.

453. Een staat is soeverein binnen de grenzen van het eigen territorium, gelet op de soortgelijke soevereiniteit van andere staten (*supra* nr. 8). Het is mogelijk voor een staat om vanuit een internationaal publiekrechtelijk standpunt wetgeving uit te vaardigen die van toepassing is op entiteiten, eigendom en feiten gevestigd of gelegen buiten het eigen territorium (*supra* nr. 11). De Belgische wetgever heeft dit toegepast in de inkomstenbelastingen (art. 5 en 183 WIB 92) door het wereldwijd inkomen van zijn rijksonderdanen te belasten (*supra* nr. 13). Dit is echter slechts mogelijk in het geval de Belgische staat deze wetgeving territoriaal afdwingt (*supra* nr. 11). De handhavingsbevoegdheid van de Belgische fiscale administratie is aldus beperkt tot de grenzen van het territorium (*supra* nr. 17). De begrenzing van het stellen van ambtshandelingen van controle en onderzoek tot het territorium en de mogelijkheid voor een staat om wetgeving uit te vaardigen buiten deze grenzen, heeft tot gevolg dat de Belgische fiscale administratie in de regel niet kan controleren of de belastingplichtige zijn wereldwijd inkomen correct heeft aangegeven in zijn Belgische aangifte inkomstenbelastingen (*supra* nr. 21). Gelet op de wederzijdse afhankelijkheid tussen staten kan het dus in het belang zijn van beide staten om een vorm van samenwerking tussen hun fiscale administraties uit te werken voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. Dit verklaart de nood aan samenwerking tussen staten in het algemeen en de gegevensuitwisseling op verzoek in het bijzonder. Een uitbreiding van de handhavingsbevoegdheid van de Belgische fiscale administratie tot buiten het territorium van de Belgische staat vereist in voorliggend onderzoek dat de buitenlandse fiscale administratie de soevereiniteit van haar staat gebruikt ten voordele van de belastingheffing in de inkomstenbelastingen in België en omgekeerd.

454. Het Hof van Justitie heeft de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek gekwalificeerd als een louter onderdeel van de onderzoeksprocedure, aldus een onderzoekshandeling van de verzoekende fiscale administratie (*supra* nr. 256). Vanuit het standpunt van de Belgische fiscale administratie klopt deze vaststelling in ieder geval. Het versturen van een verzoek om inlichtingen naar

een buitenlandse administratie wordt door het Hof van Cassatie en de Belgische fiscale administratie beschouwd als een onderzoekshandeling bij derden in de zin van artikel 333 WIB 92 (*supra* nr. 105). De nationale soevereiniteit van de buitenlandse staat bij het ontvangen van het verzoek om inlichtingen van de Belgische fiscale administratie zorgt er evenwel voor dat deze procedure meer inhoudt dan louter een onderzoekshandeling verricht door de Belgische fiscale administratie. De soevereiniteit van de buitenlandse staat manifesteert zich in de discretionaire beoordelingsmarge van de buitenlandse fiscale administratie ten opzichte van het onvangen verzoek om inlichtingen (*supra* nr. 177 e.v.) en de facultatieve weigeringsgronden op grond waarvan deze het ontvangen verzoek om inlichtingen niet moet inwilligen (*supra* nr. 180 e.v.).

455. De gevolgen hiervan voor de Belgische fiscale administratie en de nood aan procedurele waarborgen voor de belastingplichtige werden in voorliggend onderzoek uiteengezet. Gelet op het feit dat het onderzoek voornamelijk werd geschreven vanuit Belgisch standpunt (*supra* nr. 26) en dat een implementatie van de bevindingen in een rechtsinstrument in dit proefschrift als noodzakelijk werd beschouwd (*supra* nr. 349 als voorbeeld), worden de verplichtingen voor de Belgische fiscale administratie en de procedurele rechtsbescherming voor de belastingplichtige hierna uitgeschreven in de vorm van een voorstel tot aanname van Belgische wetgeving met betrekking tot de gegevensuitwisseling op verzoek binnen de grenzen van de verschillende beschreven rechtsinstrumenten. Deze nieuwe wet moet noodzakelijk worden opgedeeld in drie grote hoofdstukken, meer bepaald het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie door de Belgische administratie, het ontvangen van een buitenlands verzoek om inlichtingen door de Belgische administratie en het ontvangen van buitenlandse inlichtingen door de Belgische fiscale administratie. Gelet op het voorstel tot harmonisatie van de procedurele waarborgen voor de belastingplichtige in de aangezochte staat in de rechtsinstrumenten (*supra* nr. 442 e.v.), is de hierna beschreven situatie voor de belastingplichtige in ieder geval van toepassing, ongeacht welke staat het verzoek om inlichtingen ontvangt. De bevindingen kunnen eveneens worden toegepast op de procedures van de spontane en automatische gegevensuitwisseling, tenzij een uitzondering

daarop specifiek werd aangeven in voorliggend onderzoek (*supra* nr. 403 als voorbeeld).

456. Het eerste hoofdstuk – het versturen van een verzoek om inlichtingen – moet vooreerst een bepaling bevatten over 'wat' het verzoek *in concreto* moet bevatten. Zo moet het verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie minstens het fiscale doel waarvoor de bewuste inlichtingen worden opgevraagd en de identiteit van de belastingplichtige bevatten (*supra* nr. 178). Hiermee toont de Belgische fiscale administratie aan dat de inlichtingen naar verwachting relevant zullen zijn voor de toepassing van de nationale wetgeving inzake inkomstenbelastingen (*supra* nr. 143 e.v.). De Belgische administratie moet in het verzoek om inlichtingen de gegevens opnemen van derden die worden verondersteld in het bezit te zijn van de gewenste inlichtingen, alsook alle andere elementen die het verzamelen van de inlichtingen door de buitenlandse fiscale administratie kunnen vereenvoudigen (*supra* nr. 178).
De Belgische administratie moet in het verzoek om inlichtingen ook aangeven dat ze, voorafgaand aan het versturen van het verzoek, heeft getracht in de mate van het mogelijke de gevraagde inlichtingen te bekomen via de nationale onderzoeksbevoegdheden (*supra* nrs. 161-162). Het verzoek om inlichtingen moet daarnaast expliciet vermelden dat de Belgische fiscale administratie op grond van de nationale onderzoeksbevoegdheden de gewenste inlichtingen zelf zou kunnen verstrekken aan de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 195) en dat de ontvangen inlichtingen op grond van de nationale wetgeving op een adequate wijze geheim zullen worden gehouden (*supra* nr. 222).
Tot slot moet het verstuurde verzoek om inlichtingen in voorkomend geval een verduidelijking bevatten waarom de notificatie van de belastingplichtige door de buitenlandse administratie een risico zou inhouden voor het welslagen van het gevoerde fiscaal onderzoek door de Belgische administratie (*supra* nr. 399). De motivering kan zich niet beperken tot een loutere mededeling van een mogelijk risico voor het onderzoek, maar moet worden onderbouwd met concrete vermoedens en argumenten. De buitenlandse fiscale administratie moet op grond van de motivering kunnen beoordelen of de rechtsbescherming van de belastingplichtige moet wijken voor de efficiëntie van de samenwerking tussen staten, voor bijvoorbeeld belastingontduiking.

457. Een tweede bepaling dient verduidelijking te brengen met betrekking tot de procedurele aspecten voor het versturen van een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse fiscale administratie. Het feit dat het verzoek om inlichtingen als een onderzoekshandeling in de zin van artikel 333 WIB 92 wordt beschouwd, heeft tot gevolg dat de Belgische fiscale administratie zich moet houden aan de hierin vermelde termijnen waarbinnen het verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse fiscale administratie kan worden verstuurd (*supra* nr. 92). Het versturen van een verzoek om inlichtingen tijdens de aanvullende termijn van vier jaar vereist op grond van artikel 333, lid 3 WIB 92, een voorafgaande notificatie van de belastingplichtige (*supra* nr. 102). Daarnaast moet de Belgische fiscale administratie de 'getrapte procedure' in artikel 322, § 2 WIB 92 naleven bij het vragen van financiële inlichtingen aan de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 114). Artikel 333/1 WIB 92 vereist dat de administratie de belastingplichtige hiervan een notificatie verstuurt (*supra* nr. 115).
Het tweede lid van deze bepaling moet refereren aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om een pretaxatiegeschil in te stellen indien deze van mening is dat de Belgische fiscale administratie de notificatieplicht in artikel 333 en 333/1 WIB 92 niet correct heeft nageleefd (*supra* nr. 270). In deze bepaling moet worden verwezen naar de andere bepaling in de wet omtrent de instelling van het pretaxatiegeschil wanneer de inlichtingen zijn verkregen van de buitenlandse fiscale administratie (*infra* nr. 464).

458. Het tweede hoofdstuk – het ontvangen van een verzoek om inlichtingen – moet een eerste bepaling bevatten over de toetsing door de Belgische fiscale administratie van het ontvangen verzoek om inlichtingen. Op basis van de verschafte inlichtingen door de buitenlandse administratie in het verzoek om inlichtingen moet de Belgische administratie zich ervan kunnen verzekeren dat de gewenste inlichtingen niet van 'elk verwacht belang' zijn ontdaan (*supra* nr. 178). Indien de Belgische fiscale administratie dit niet met zekerheid kan uitsluiten, moet zij de buitenlandse administratie om aanvullende inlichtingen vragen. Wanneer de buitenlandse administratie er niet in slaagt om dit aan te tonen, kan de Belgische administratie het verzoek om inlichtingen niet inwilligen.

De Belgische fiscale administratie moet op grond van het ontvangen verzoek om inlichtingen controleren of de buitenlandse fiscale administratie in de mate van het mogelijke voorafgaand alle beschikbare nationale onderzoeksbevoegdheden heeft uitgeput om de gevraagde inlichtingen zelf te bekomen (*supra* nrs. 161-162). Indien deze voorwaarde van subsidiariteit niet is vervuld, kan de Belgische fiscale administratie niet aan het ontvangen verzoek om inlichtingen voldoen.

459. Een tweede bepaling dient te vermelden dat de Belgische administratie het ontvangen verzoek om inlichtingen van een buitenlandse administratie moet toetsen aan de verschillende weigeringsgronden in de rechtsinstrumenten, met name soevereiniteit, wederkerigheid, handels- en beroepsgeheim en openbare orde (*supra* nr. 180). Wat betreft de wederkerigheid, kan de Belgische fiscale administratie zich baseren op de verklaring van de buitenlandse administratie in het verstuurde verzoek om inlichtingen dat aan de vereiste van wederkerigheid is voldaan, zonder zelf in de regel een uitgebreid onderzoek te moeten voeren. Het vertrouwen tussen staten kan hier het uitgangspunt vormen zonder dat dit een belemmering mag inhouden voor de belastingplichtige om het tegendeel aan te tonen. De Belgische fiscale administratie moet de afweging maken tussen het belang van de buitenlandse administratie om de inlichtingen te verkrijgen voor haar nationaal fiscaal onderzoek en het recht van de de Belgische staat om zijn belang - en mogelijk die van de belastingplichtigen - te beschermen.
Hetzelfde geldt voor de verplichting tot geheimhouding van de inlichtingen in de buitenlandse staat (*supra* nr. 219). De Belgische administratie mag in eerste instantie vertrouwen op de verklaring van de buitenlandse administratie in het verzoek om inlichtingen dat de verkregen inlichtingen aan de hand van adequate waarborgen geheim zullen worden gehouden in de buitenlandse staat (*supra* nr. 438). Als de belastingplichtige er evenwel in slaagt om 'gerede twijfel' te doen ontstaan over de geheimhouding in de buitenlandse staat, moet de Belgische administratie, eventueel met hulp van de buitenlandse fiscale administratie, zelf aantonen dat de inlichtingen daar effectief adequaat zullen worden beschermd.

460. Een derde bepaling bevat de notificatie van het ontvangen verzoek om inlichtingen of van het besluit om de gevraagde inlichtingen over te dragen aan de buitenlandse administratie door de Belgische fiscale administratie aan de

belastingplichtige, gelet op het recht op bescherming van het privéleven en de bescherming van de persoongegevens van deze laatste (*supra* nr. 399). In de notificatie moet de Belgische fiscale administratie voldoende inlichtingen opnemen, minstens de identiteit van de buitenlandse staat, het fiscale doel, de gevraagde inlichtingen, of de over te dragen inlichtingen, zodat de belastingplichtige zich ervan kan vergewissen of het noodzakelijk is om beroep aan te tekenen tegen het verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 402).

Het tweede lid van de bepaling moet voorzien in uitzonderingen op de plicht tot notificatie van de belastingplichtige, met name wanneer de buitenlandse fiscale administratie in het verzoek om inlichtingen heeft aangetoond dat een notificatie het fiscaal onderzoek in het gedrang zou kunnen brengen, of indien de Belgische administratie zelf over concrete aanwijzingen beschikt dat een notificatie van de belastingplichtige het fiscaal onderzoek van de buitenlandse administratie in het gedrang zou kunnen brengen (*supra* nr. 399). De Belgische fiscale administratie moet hierbij het belang van de samenwerking tussen staten voor het bestrijden van bijvoorbeeld belastingontduiking afwegen tegen de rechtsbescherming van de belastingplichtige, zonder zich hierbij in de plaats te kunnen stellen van de buitenlandse fiscale administratie. Dit heeft echter tot gevolg dat de wijzigingen aan de notificatieverplichting in artikel 333, lid 3 en artikel 333/1 WIB 92 van de Belgische fiscale administratie in het geval van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie (*supra* nr. 360) niet langer van toepassing kunnen zijn.

Het derde lid van de bepaling moet voorzien in een *a posteriori* notificatie van de belastingplichtige, met name nadat de inlichtingen reeds aan de buitenlandse administratie zijn overgemaakt en het risico voor het welslagen van het fiscaal onderzoek van de buitenlandse administratie is geweken (*supra* nr. 400).

461. Een vierde bepaling bevat het uit de notificatie voortvloeiende recht van beroep van de belastingplichtige voor het Brusselse hof van beroep ten aanzien van het besluit van de Belgische fiscale administratie om de bewuste inlichtingen over te dragen aan de verzoekende buitenlandse administratie op grond van het recht van verdediging en het recht op bescherming van het privéleven van de belastingplichtige (*supra* nr. 425). Het hof van beroep kan zich in het raam van

het ingestelde beroep uitspreken over de naleving van de inhoudelijke vereisten door de buitenlandse fiscale administratie bij het opstellen van het verzoek om inlichtingen, (*supra* nr. 430 en 436), het feit of de Belgische administratie de weigeringsgronden had moeten inroepen (*supra* nr. 437) en of de inlichtingen vertrouwelijk zullen worden behandeld in de buitenlandse staat (*supra* nr. 438). De rechter moet hiervoor, net zoals de belastingplichtige zij het in beperkte mate, toegang verkrijgen tot het verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie (*supra* nrs. 431-434). Het nieuwe artikel 337/1 WIB 92, dat de inzage in het ontvangen verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie beperkt voor de belastingplichtige, (*supra* nr. 362) is niet in overeenstemming met de bescherming van de fundamentele rechten van de belastingplichtige. De rechter moet zich ten slotte kunnen uitspreken over de rechtmatigheid van de verzameling en de juistheid van de bewuste inlichtingen (*supra* nr. 439).
Omdat er geen aanslag wordt gevestigd door de Belgische fiscale administratie moet het recht van beroep van de belastingplichtige gebeuren aan de hand van een pretaxatiegeschil met opschortende werking (*supra* nr. 441). De termijnen voor het aanhangig maken van het pretaxatiegeschil bij - en het vellen van het arrest door - het hof van beroep te Brussel moeten kort zijn om het onderzoek van de buitenlandse fiscale administratie niet te frustreren. De bepaling moet daarnaast voorzien in een beroepsprocedure ten gevolge van de *a posteriori* notificatie van de belastingplichtige (*supra* nr. 441).

462. Een vijfde bepaling heeft betrekking op de formele vereisten omtrent het beantwoorden van het ontvangen verzoek om inlichtingen door de Belgische fiscale administratie. Opdat de verzoekende buitenlandse administratie gebruik zou kunnen maken van de overgedragen inlichtingen, moet de Belgische fiscale administratie voldoende gegevens verstrekken omtrent het gevoerde onderzoek, dat de basis vormt van het resultaat van de inlichting (*supra* nr. 401). Het louter meedelen van de inlichtingen volstaat in veel gevallen niet om de inlichtingen als een bewijsmiddel te kunnen aanwenden in een mogelijke procedure tegen de belastingplichtige. Daarnaast geeft het de belastingplichtige en de rechter in de buitenlandse staat de mogelijkheid om de rechtmatigheid van de procedure van het verzoek om inlichtingen te controleren (*supra* nr. 317).

Daarnaast moet de vijfde bepaling verwijzen naar de termijnen waarbinnen de Belgische fiscale administratie de gevraagde inlichtingen moet overdragen aan de verzoekende buitenlandse administratie (*supra* nrs. 212-213).

463. Het derde hoofdstuk – het gebruik van inlichtingen verkregen van een buitenlandse fiscale administratie – moet een eerste bepaling bevatten waarin naar de nationale geheimhoudingsplicht van de Belgische fiscale administratie (*supra* nr. 222) en naar de verschillende mogelijkheden van gebruik van de verkregen inlichtingen op grond van de rechtsinstrumenten (*supra* nrs. 223-233) wordt verwezen.

464. De tweede bepaling bevat de procedure voor het instellen van een pretaxatiegeschil naar aanleiding van een beweerdelijke overtreding door de Belgische fiscale administratie van de notificatieverplichting in artikel 333, lid 3 en artikel 333/1 WIB 92 ten gevolge van het versturen van een verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie. Gelet op de opschortende werking van het pretaxatiegeschil in dit geval, moeten de ontvangen inlichtingen van de buitenlandse fiscale administratie in een aparte map, met als titel 'ontvangen inlichtingen uit het buitenland', worden geplaatst in afwachting van een vonnis van de bevoegde rechter (*supra* nr. 270). De Belgische fiscale administratie kan aldus in de tussentijd geen gebruik maken van de inlichtingen om een aanslag te vestigen of te wijzigen in de inkomstenbelastingen.

465. De derde bepaling verwijst naar artikel 358, § 3 en artikel 333/2 WIB 92 voor het vaststellen van de bijzondere aanslag- en onderzoekstermijn met betrekking tot de verkregen inlichtingen van een buitenlandse administratie (*supra* nr. 234 e.v.). Wanneer de uit het buitenland verkregen inlichtingen aantonen dat de belastingplichtige belastbare inkomsten in de loop van één der vijf, zeven in het geval van belastingontduiking, jaren voor het jaar waarin de inlichtingen ter kennis zijn gebracht van de Belgische administratie niet heeft aangegeven, kan de Belgische fiscale administratie de aanslag vestigen binnen de 24 maanden vanaf de datum waarop deze kennis draagt van de inlichtingen. Artikel 333/2 WIB 92 geeft de Belgische fiscale administratie de mogelijkheid

met betrekking tot diezelfde inkomsten onderzoekshandelingen te verrichten tijdens de bijzondere aanslagtermijn van 24 maanden.

466. De vierde bepaling kent de belastingplichtige het recht op inzage toe van de ontvangen inlichtingen en het verstuurde verzoek om inlichtingen naar een buitenlandse administratie met eventuele anonimisering van bepaalde gegevens om het privéleven van derden te beschermen, op grond van artikel 32 GW, de wet openbaarheid van bestuur, het recht van verdediging en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (*supra* nr. 271 e.v.). Lid 2 van de bepaling bevat de mogelijkheden voor de Belgische administratie om het inzagerecht te beperken, meer bepaald de nationale vitale belangen van de staat of de rechten van derden (*supra* nr. 290).

467. De vijfde bepaling bevat het recht van beroep van de belastingplichtige aangaande het gebruik van de verkregen inlichtingen van een buitenlandse fiscale administratie. De rechter ten gronde moet vooreerst kunnen oordelen over de weigering van de Belgische fiscale administratie om de belastingplichtige inzage te verlenen met betrekking tot de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek (*supra* nr. 290). De rechter heeft hiervoor toegang nodig tot het verstuurde verzoek om inlichtingen. Daarnaast moet de rechter zich ervan kunnen vergewissen dat in de buitenlandse staat door de bevoegde rechter, in een procedure op tegenspraak, de rechtmatigheid van de procedure van de gegevensuitwisseling op verzoek beoordeeld is geweest (*supra* nr. 317). Indien dit niet het geval was, moet de Belgische rechter zelf nagaan of deze procedure in de buitenlandse staat in overeenstemming met de fundamentele rechten van de belastingplichtige is gebeurd. De bepaling moet tot slot voorschrijven wat de Belgische rechter moet doen indien deze een onrechtmatigheid heeft vastgesteld in de procedure van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling op verzoek (*supra* nr. 348 e.v.). Als regel moet de Belgische rechter onrechtmatig verkregen bewijs ten gevolge van de procedure van gegevensuitwisseling op verzoek uitsluiten. De Belgische fiscale administratie kan evenwel op grond van de fiscale Antigoon-criteria trachten aan te tonen dat de inlichtingen toelaatbaar moeten worden verklaard, gelet op het voornamelijk formeel karakter van de overtreding op de rechtsinstrumenten door de Belgische of de buitenlandse

fiscale administratie. In het geval van een ongerechtvaardigde inbreuk op de fundamentele rechten van de belastingplichtige moet de rechter steeds tot bewijsuitsluiting oordelen.

468. De verschillende bepalingen van voorliggend voorstel tot aanname van een Belgische wetgeving met betrekking tot de gegevensuitwisseling op verzoek met een buitenlandse administratie hebben niet tot doel de samenwerking tussen fiscale administraties van staten te bemoeilijken, of zelfs te verhinderen. De strijd tegen belastingontduiking moet over de grenzen heen op een efficiënte wijze kunnen worden gevoerd. Voorliggend onderzoek heeft echter aangetoond dat dit niet gepaard moet gaan met een inperking van de fundamentele rechten van de belastingplichtige. De besproken noodzakelijke procedurele waarborgen voor de belastingplichtige, zowel in de verzoekende als de aangezochte staat, beogen het essentiële evenwicht tussen het respect voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige en de efficiëntie van de samenwerking tussen fiscale administraties van staten ter bestrijding van bijvoorbeeld belastingontduiking. Het behalen van dit evenwicht moet niet worden beschouwd als een obstructie voor het vestigen van de inkomstenbelastingen. Integendeel, het respect voor de fundamentele rechten van de belastingplichtige zal leiden tot meer efficiënte en succesvolle procedures van samenwerking tussen fiscale administraties van staten voor het vestigen van de correcte inkomstenbelastingen in iedere staat. Het zal hopelijk een eerste stap vormen in het bekomen van een nieuwe relatie tussen de Belgische fiscale administratie en de belastingplichtige.

Geraadpleegde werken

A

AFSCHRIFT, T., "De eventuele invloed van een onwettelijke handeling op het recht om te kiezen voor de minst belaste weg", *TFR* 2003, afl. 242, 467-480.

AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et de la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 2003, 546 p.

AFSCHRIFT, T., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2004, 530 p.

AFSCHRIFT, T., "Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal", *RGCF* 2013, afl. 3, 163-181.

AFSCHRIFT, T., "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, 469-484.

AFSCHRIFT, T. en DAUBE, M., "L'accès aux documents de l'administration fiscale fédérale", *RGCF* 2008, 279-295.

AFSCHRIFT, T. en IGALSON, M., "La procédure fiscale après les lois de 15 et 23 mars 1999", *JT* 1999, 489-513.

AKEHURST, M., "Jurisdiction in international law", *The British Yearbook of International law*, 1972-73, 145-257.

ALBREGTSE, D.A., "Naar een Europees concept inzake fiscale rechtsbescherming?", *WFR* 1996, afl. 797.

ALEN, A., *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiekrecht. 1: de instellingen*, Gent, Story-Scientia, 1988, 511 p.

ALEN, A. (ed.), *De hervormingen van de instellingen in de tweede fase*, Brugge, Die Keure, 1989, 167 p.

ALLIX, E., "La condition des étrangers au point de vue fiscal", *Recueil des cours* 1937, 541-636.

ALTENBURGER, P.R., "Coexistence between FATCA and MCAA – potential conflicts", *Tax notes International* 2015, 337-340.

APPERMONT, N. en VANDERKERKEN, C., "De rechtspraak van het EHRM waarin het recht op een eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 376-407.

ARENDSEN DE WOLFF, R.J.G. en WIJSMAN, L.C.A., "Het internationale vertrouwensbeginsel in belastingzaken", *WFR* 2005, afl. 1434.

ARORA, J., "Tracing FATCA from idea to implementation", *Tax notes international* 2014, 7-10.

ASBREUK, J.H. en SCHOONBEEK, A.B., "Bewijsgaring in het fiscale boeterecht 'over de grens'", *TFB* 2008, afl. 7.

ATHANASIOU, A., "FATCA: swatting flies with atom bombs", *Tax notes international* 2015, 11-14.

AUTENNE, J. en DUPONT, M., "L'évitement de l'impôt et sa licéité" in X. (ed.), *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel, Bruylant, 2006, 41-97.

B

BAILLEUX, A. en GOOSSENS, C., "Raad van State erkent recht op kennisname fiscaal dossier", *Fiscoloog* 1997, afl. 632, 6.

BAINBRIDGE, D., *EC Data Protection Directive*, Londen, Butterworths, 2007, 1996, 328 p.

BAKER, P., "Taxation and the European Convention of Human Rights", *European taxation* 2000, 298-329.

BAKER, P., "Should article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?", *Intertax* 2001, afl. 6-7, 205-211.

BAKER, P., "The decision in *Ferrazini*: time to reconsider the application of the European Convention on Human Rights to tax matters", *Intertax* 2001, afl. 11, 360-361.

BAKER, P., "The determination of a criminal charge and tax matters", *European taxation* 2007, 587-588.

BAKER, P., "Double taxation conventions and human rights" in P. BAKER en C. BOBBETT (eds.), *Tax Polymath: a life in international taxation*, Amsterdam, IBFD, 2010, 64-78.

BAKER, P., "Recent tax cases of the European Court of Human Rights", *European taxation* 2012, 584-586.

BAKER, P., "Automatic exchange of information – the arrival of a new international norm of taxation", *BTR* 2013, afl. 4, 371-373.

BAKER, P., "Some recent decisions of the European Court of Human Rights on tax matters (and related decisions of the European Court of Justice)", *European taxation* 2016, 342-351.

BAKER, P. en PISTONE, P., *The practical protection of taxpayers' fundamental rights: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 100b, 2015, 17-68.

BAKER, P. en PISTONE, P., "BEPS action 16: the taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations", *EC Tax Review* 2016, afl. 5-6, 335-345.

BALTUS, M., "À propos de l'art. 333 C.I.R. 1992" (noot onder Cass. 14 oktober 1999), *JDF* 1999, 336-339.

BARATSHING, S., "Gestolen goed gedijt niet; gestolen informatie evenmin", *TFB* 2004, afl. 5.

BARBIER, C., "Openbaarheid van het fiscaal bestuur?", *TFR* 1999, 171-183.

BARNARD, J., "Former tax havens prepared to lift bank secrecy", *Bulletin for international taxation* 2003, 9-13.

BEHAEGHE, I., "Internationale administratieve samenwerking: de uitwisseling van inlichtingen, de invorderingsbijstand en de procedure voor onderling overleg" in W. MAECKELBERGH (ed.), *Fiscaal praktijkboek '93- '94 – Internationaal*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 147-175.

BELLENS, A., "Vragen stellen aan een buitenlandse administratie vormt een onderzoeksdaad" (noot onder Antwerpen 8 januari 2013), *RABG* 2013, afl. 19, 1346-1348.

BELLENS, A., "Onrechtmatig verkregen bewijs: genuanceerde *Antigoon*-leer in fiscale zaken" (noot onder Antwerpen 14 juni 2016), *RABG* 2017, afl. 9, 734-737.

BENDER, T. en DOUMA, S.C.W.,, "Ferrazzini en de fiscale mensenrechten: nog steeds geen fair trial in belastingzaken", *WFR* 2003, afl. 903.

BERNASCONI, S. en BEUSCH, M., "Chapter 31. Switzerland:Group request under the Switzerland- United States tax treaty" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 315-322.

BERNASCONI, S. en BEUSCH, M., "Switzerland: substantiation of a request under the France-Switzerland tax treaty" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2015*, Wenen, Linde, 2016, 323-332.

BERNEMAN, S., "Sanctionering van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal: een inleiding tot het Antigoon-arrest van 14 oktober 2003", *T.Strafr.* 2004, afl. 1, 2-39.

BERX, C., *Rechtsbescherming van de burger tegen de overheid*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 649 p.

BIJL DE VROE, S.W. en VALENBREDER, T.C., "FATCA: taxation without representation", *MBB* 2013, afl. 5, 184-190.

BILLARDI, C., "Taxpayers protection and international fiscal cooperation. Notes", *RTDI Atual* 2017, 178-189.

BILLE, S.F.W., *La souveraineté fiscale des Etats et l'intégration économique internationale* in *Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation*, nr. 11, Amsterdam, IBFD, 1958, 1-68.

BLANK, J. en MASON, R., "Exporting FATCA", *New York University Law and Economics working papers* 2014, afl. 3, 12 p.

BONNE, J. en VETTERS, W., "Onderzoek bij derden vereist dan toch een voorafgaande kennisgeving" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *RABG* 2016, afl. 19, 1394-1398.

BOON, V., *Het Belgisch staatsrecht. 1/1: Het grondwettelijk recht*, Brussel, Bruylant, 1948, 408 p.

BOURGEOIS, M. en VERSCHUERE, C., "Antigone en droit fiscal: quelle évolution?" in I. RICHELLE en M. BOURGEOIS (eds.), *Le droit fiscal en 2017, Questions choisies*, Limal, Anthemis, 2017, 211-245.

BOURQUIN, M., "Règles générales du droit de la paix", *Recueil des cours* 1931, I, 1-228.

BRAUM, S. en COVOLO, V., "European Criminal law and the exchange of tax information: consequences for Luxembourg's bank secrecy law" in A. RUST en E. FORT (eds.)., *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 31-56.

BREUER, A.C., BOER, J.P. en DOUMA, S.C.W., "Uitwisseling van tax rulings", *WFR* 2016, afl. 50.

BRIERLY, J.L., "Règles générales du droit de la paix", *Recueil des cours* 1936, IV, 1-242.

BRODZKA, A., "The road to FATCA in the European Union", *European taxation* 2013, 517-520.

BRODZKA, A., "Automatic exchange of tax information in the European Union – The Standard for the future", *European taxation* 2016, 26-33.

BROWNLIE, I., *Principles of public international law*, Oxford, Clarendon Press, 1990, 748 p.

BÜHLER, O., *Prinzipien des internationalen steuerrechts*, Amsterdam, IBFD, 1964, 291 p.

BUIJZE, A.W.G.J., "Het Hof van Justitie in Kamino-Datema: horen in bezwaar onder voorwaarden gesanctioneerd", *Nter* 2014, afl. 9, 299-304.

BUYSSE, C., "Voltooid tegenwoordige tijd" (noot onder Antwerpen 19 januari 1999), *Fiscoloog* 1999, afl. 699, 18.

BUYSSE, C., "Kennisgeving fraudeaanwijzingen" (noot onder Cass. 3 november 2000), *Fiscoloog* 2000, afl. 778, 10.

BUYSSE, C., "Voorafgaande kennisgeving" (noot onder Brussel 23 november 2001), *Fiscoloog* 2001, afl. 826, 13.

BUYSSE, C., "Ook voorafgaande kennisgeving bij vraag aan buitenlandse fiscus" (noot onder Bergen 29 mei 2009), *Fiscoloog* 2009, afl. 1183, 13.

BUYSSE, C., "Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht rechter tot belangenafweging", *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, 5-9.

BUYSSE, C., "Opheffing bankgeheim op verzoek van buitenlandse staat", *Fiscoloog* 2015, afl. 1440, 13.

BUYSSE, C., "Voorafgaande kennisgeving: toch ook bij onderzoek t.a.v. derden?" (noot onder Cass. 12 februari 2016), *Fiscoloog* 2016, afl. 1467, 6-7.

BUYSSE, C., "Cassatie: voorafgaande kennisgeving ook als onderzoek bij derde gebeurt" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *Fiscoloog* 2016, afl. 1481, 1.

BUYSSE, C., "Onrechtmatige bewijsgaring: Cassatie 'overruled' door Hof van Justitie?", *Fiscoloog* 2016, afl. 1492, 1.

C

CALDERON, J. en QUINTAS, A., "The taxpayer's right of defence in cross-border exchange –of-information procedures", *Bulletin for International Taxation* 2014, 498-507.

CANNAS, F., "The historical development of the exchange of information for tax purposes" in O-C. GÜNTHER en N. TÜCHLER (eds.), *Exchange of information for tax purposes*, Wenen, Linde, 2013, 15-34.

CAPPELLE, F., "Het onderzoek bij derden inzake inkomstenbelastingen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Gentse geschriften: de fiscale controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, 47-80.

CARAM, A., "Enhancing international cooperation among tax authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives", *Intertax* 2009, afl. 11, 630-646.

CAVELTI, L., "Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in International taxation", *World Tax Journal* 2013, 172-214.

CERIONI, L., "The possible introduction of a European taxpayer code: objective and potential alternatives", *European Taxation* 2014, 392-403.

CHAIKIN, D., "The impact of Swiss principles of mutual assistance of financial and fiscal crimes", *Revenue Law Journal* 2006, afl. 1.

CHRÉTIEN, M., *A la recherche du droit international fiscal commun*, Parijs, Sirey, 1955, 216 p.

CLAES, A. en BROCHEZ, A., "De spaarrichtlijn en de omzetting ervan in het Belgische Recht", *RW* 2005, 1361-1369.

CLAEYS BOUUAERT, I., *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 384 p.

COLOT, G., HERMAND, O. en DELACROIX, P., "FATCA-wetgeving legt zware administratieve lasten op", *Internationale fiscale actualiteit* 2011, afl. 2.

COLOT, G., HERMAND, O. en DELACROIX, P., "Intergouvernementeel FATCA-akkoord tussen België en VS ondertekend", *Fiscoloog internationaal* 2014, afl. 366, 1.

COOPMAN, B., "E.V.R.M. en BUPO-verdrag: charters van de belastingplichtige?", *TFR* 1995, 272-288.

COOPMAN, B., "Rechtmatig en loyaal bewijs in de fiscale (staf)procedure. Grondslagen" in L. HUYBRECHTS, J. MALHERBE en H. HERTOGHS (eds.), Diegem, Ced.Samsom, 1998, 175-235.

COTORCEANU, P., "Hiding in plain sight: how non-US persons can legally avoid reporting under both FATCA and GATCA", *Trusts & Trustees* 2015, afl. 10, 1050-1063.

COURONNE, V., "L'autonomie procédurale des Etats membres de l'Union européenne à l'épreuve du temps", *CDE* 2010, 273-309.

COVELIERS, D., "De versoepeling van het bankgeheim – Deel I: Internationale aspecten", *AFT* 2012, afl. 3, 16-30.

COVELIERS, D., "De versoepeling van het bankgeheim – Deel II: Het fiscaal bankgeheim in het Belgisch recht", *AFT* 2012, afl. 10, 4-23.

COVELIERS, D., VERSTRAETE, H. en DE MAEYER, L., *Bankgeheim en privacy*, Mechelen, Kluwer, 2014, 187 p.

CRAIG, P., "Right to good administration" in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1069-1098.

D

DANIELS, A.H.M., *De grensoverschrijdende gegevensuitwisseling door belastingadministraties*, Deventer, FED, 1987, 93 p.

DASSESSE, M., "The EU Directive 'on taxation of savings': the provisional end of a long journey", *EC Tax Review* 2004, 41-46.

DAUGINET, V., "Controversen inzake onderzoeksmachten van de Administratie der directe belastingen", *AFT* 1990, 153-164.

DAUGINET, V. m.m.v. SPAGNOLI, K., "Het strafdossier in het fiscaal geschil – aspecten" in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen: fiscale opstellen aangeboden aan prof.dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Brussel, Larcier, 1999, 289-308.

DE BECKER, N., "Controle en bewijs" (noot onder Cass. 12 februari 2016), *Fisc.Koer.* 2016, afl. 12, 719-729.

DEBELVA, F., "Internationale fiscale gegevensuitwisseling op basis van artikel 26 DBV's en de vraag naar rechtsbescherming", *AFT* 2015, afl. 1, 5-32.

DEBELVA, F. en DIEPVENS, N., "Exchange of information. An analysis of the scope of article 26 OECD Model and its requirements: in search for an efficient but balanced procedure", *Intertax* 2016, afl. 4, 298-306.

DEBELVA, F. en MOSQUERA, I., "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions", *Intertax* 2017, afl. 5, 362-381.

DE BONT, G.J.M.E., "Aanpassingen in de Wet op de internationale bijstandsverlening", *MBB* 2002, afl. 5, 109-114.

DE BONT, G.J.M.E., "Het Handvest van de grondrechten en kostendekkende griffierechten", *NTFR* 2011, afl. 1252.

DE BONT, G.J.M.E., "Automatische internationale gegevensuitwisseling", *TFO* 2014, afl. 131.4.

DE BONT, G.J.M.E., "Privacy", *NTFR* 2016, afl. 730.

DE BONT, G.J.M.E. en VAN DER HEL-VAN DIJK, E.C.J.M., *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities: the Netherlands* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013, 549-566.

DE BRABANTER, V., "FATCA en CRS geïmplementeerd in Belgisch recht", *Accountancy&Fiscaliteit* 2016, afl. 9, 4-6.

DE BROE, L., "Internationale vestigingsbijstand tussen België, de E.E.G.-lidstaten, Zwitserland en de V.S.A. op het vlak van de inkomstenbelasting en de B.T.W", *TRV* 1990, 71-101.

DE BROE, L. m.m.v. VAN DEN KEYBUS, H., "Internationale administratieve en gerechtelijke bijtand in fiscaal-strafrechtelijke procedures inzake inkomstenbelasting" in G. JOSEPH, L. HINNEKENS, J. MALHERBE en J. VAN HOORN (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal *belastingrecht?*, Antwerpen, Kluwer, 1993, 641-686.

DE BROE, L., "Fiscale en gerechtelijke samenwerking ter bestrijding van de belastingfraude in de eengemaakte Europese markt" in FISCALE HOGESCHOOL (ed.), *Liber Amicorum Maeckelbergh: fiscaliteit op de vooravond van de XXIste eeuw*, Brussel, Fiscale Hogeschool, 1993, 119-136.

DE BROE, L., "De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding", *TFR* 2010, afl. 375, 125-134.

DE CODT, J., "La nouvelle loi sur les nullités: un texte inutile?", *Rev.dr.pén.crim.* 2014, 245-266.

DEFERM, K., "Fiscus weet weldra alles over buitenlandse rekeningen", *Fiscale actualiteit* 2015, afl. 2, 1-6.

DEFERM K. en BIRON, R., "Globale automatische uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden: tussen mythe en realiteit", *TFR* 2016, afl. 496, 165-184.

DEFERM K. en PHILIPPE, D-E., "De automatische uitwisseling van bankgegevens binnen de Europese Unie: analyse van de due diligence procedures", *Bank- en Financiaal recht* 2015, 224-231.

DE FLORA, M., "Protection of the taxpayer in the information exchange procedure", *Intertax* 2017, afl. 6-7, 447-460.

DEFOOR, W., "Consultation du dossier fiscal: minister et Conseil d'Etat pas du même avis", *Act.fisc.* 1998, afl. 30, 7.

DE GEYTER, L., "De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 435-448.

DELAHAYE, TH., *La choix de la voie la moins imposée: Etude de droit fiscal comparé: Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni*, Brussel, Bruylant, 1977, 230 p.

DELAHAYE, TH., "Het recht tot geheimhouding, de bescherming van het privé-leven en de Inkomstenbelastingen (II). De bescherming van het privé-leven", *AFT* 1984, afl. 12, 207-214.

DELAHAYE, TH., "Belastingontduiking en belastingontwijking" in M. STORME, S. VAN CROMBRUGGE, J.J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 33-40.

DELANOTE, M., "Belastingontduiking en belastingontwijking: het Belgische anti-misbruikconcept in Europees perspectief", *TFR* 2004, afl. 266, 719-736.

DELANOTE, M., "Antigoon: moet de wetgever niet optreden?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 14, 7-10.

DELAUDE, S., "Fiscalité européenne de l'épargne: grand bouleversement est-il pour demain?", *RGF* 2003, afl. 6, 7-13.

DELBROUCK, L. en TRUYEN, K., "Artikel 32 V.T.Sv.: meer dan een loutere facelift" (noot onder Cass. 10 juni 2014), *T.Strafr.* 2014, afl. 4-5, 228-230.

DE NAUW, A., *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 137 p.

DENYS, L., "Over grensoverschrijdende informatieuitwisseling tussen belastingadministraties en de aanwending ervan voor strafrechtelijk onderzoek" in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys&Breesch, 1996, 177-208.

DE RAEDT, S., "De privacy-wet van 3 augustus 2012 en de verwarring omtrent het begrip 'inzagerecht'", *TFR* 2012, 911-913.

DE RAEDT, S., "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, 471-474.

DE RAEDT, S., "Basisbeginselen inzake de toepassing van het recht op privéleven in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 471-505.

DE RAEDT, S., "Het "zozeer indruist"-criterium in de fiscale antigoonleer" in B. DE GROOTE en J. VERHOEVE (eds.), *Liber Amicorum Antione Doolaege. "Goede huisvader"*, Brussel, Larcier, 2017, 75-82.

DERUYCK, F., "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *RW* 1988-89, 657-667.

DERUYCK, F., "Over de fiscale geldboeten inzake B.T.W. en artikel 6, 1e lid van het EVRM" (noot onder Cass. 27 september 1991), *NFM* 1992, afl. 10, 252-256.

DERUYCK, F., "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 E.V.R.M." in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys&Breesch, 1996, 23-41.

DERUYCK, F., "Nogmaals over de fiscale boeten inzake B.T.W." (noot onder Cass. 15 november 1996), *NFM* 1998, afl. 3, 80-81.

DERUYCK, F., "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in in X. (ed.), *Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2005-2006. Strafrecht en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2006, 201-231.

DERUYCK, F., "Het instellen van de fiscale strafvervolging" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 99-115.

DESAX, R., "Switzerland. Pratical protection of the fundamental rights of taxpayers", *Bulletin for international taxation* 2015, afl. 4-5.

DESCHAMPS, CL., "La souveraineté fiscale et ses limites", *Rép.Fisc.* 1972, 265-277.

DESCHRIJVER, D. en VERHOEYE, W., "Fiscaal-bestuurlijk gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs voor niet-punitieve doeleinden", *TRV* 2015, 493-494.

DE SMET, B., "Stromingen in het stelsel van nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T.Strafr.* 2005, 248-266.

DE STAERCKE, J., *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijk burgerschap: beginselen van de openbare dienst*, Brugge, Vanden Broele, 2002, 140 p.

DE TROYER, I., *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 519 p.

DE TROYER, I. en MAUS, M., "Belgium" in R. SEER en I. GABERT (eds.), *Mutual assistance and information exchange. EATLP 2009 Congress Santiago de Compostela*, Amsterdam, IBFD, 2009, 193-219.

DE TROYER, I. en VANDEBERGHE, L., "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", RW 2015-16, afl. 37, 1462-1466.

DE VOS, P. en JANSEN, T., *Handboek Europees en Internationaal belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 958 p.

DE VOS, P. en VERBEKE, D., "Beperkt het Handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?" (noot onder HvJ 17 december 2015), *TFR* 2016, afl. 499, 356-362.

DE VOS, P. en Verbeke, D., "Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, 4-7.

DE VRIES, J.J., "De OESO TIEA- en JAHGA-normen voor 'effectieve uitwisseling van betrouwbare informatie'; een 'effectieve' oplossing bij preventief toezicht op gestelde belastingregels?", *MBB* 2011, 403-418.

DE WIT, T. en SMITS, K., "Confidentiality of taxpayer information. Belgium", *ITPJ* 2000, 142-151.

DE WOLF, D., "Nieuwe wending in de rechtspraak betreffende de sanctie bij onrechtmatig verkregen bewijs: het cassatiearrest van 14 oktober 2003", *RW* 2003-04, 1235-1239.

DHAEYER, P., noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, 460-464.

DIEPVENS, N., "Wat is nog de waarde van het recht op privacy? Gegevensuitwisseling met VS", *Fisc.Act.* 2016, afl. 10, 8-10.

DIEPVENS, N., "De eenjarige verjaardag van Antigoon in het fiscaal recht: een blijde gebeurtenis of een ware treurmars" in C. DECLERCK en W. PINTENS (eds.), *Patrimonium 2016*, Brugge, Die Keure, 2016, 279-293.

DIEPVENS, N., "Grensoverschrijdende fiscale gegevensuitwisseling op verzoek: toch nog een (beperkte) rol van betekenis voor de belastingplichtige en de rechter in de aangezochte staat?" (noot onder Administrative Court of Luxemburg 14 juli 2015), *TFR* 2016, afl. 511, 939-945.

DIEPVENS, N. en DEBELVA, F., "The evolution of the exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure", *EC Tax review* 2015, afl. 4, 210-219.

DIEPVENS N. en DIEPVENS, S., "De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België. Een hedendaagse schets en een bezorgde blik in de toekomst", *TFR* 2015, afl. 476, 146-162.

DIEPVENS, N. en VANDERKERKEN, C., "De rechtspraak van het EHRM waarbij het recht op privéleven wordt toegepast in fiscale zaken" in in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 506-520.

DIERICK, W., "De fiscus en het bankgeheim", *AFT* 1982, afl. 10, 211-220.

DILLEN, C. en VERCAUTEREN, V., "Onrechtmatig verkregen bewijs: Hof van Justitie raapt de bal op waar Cassatie die heeft laten vallen", *Acc&Fisc* 2016, afl. 9, 1-3.

DIRKIS, M. en BONDFIELD, B., ”The developing international framework and practice for the exchange of tax related information: evolution or change?”, *Ejournal of tax research* 2013, afl. 2, 115-137.

DOCCLO, C. en KNAEPEN, S., *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities: Belgium* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013, 133-153.

DOUMA, S.C.W., “Algemene beginselen van Unierecht als constitutionele normen”, *TFB* 2014, afl. 1.

DOURADO, A.P., “Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies”, *RSCAS* 2013, afl. 11, 18 p.

DUBOIS, H., “Vijf regels van fiscaal onderzoek – grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere Administraties of instanties”, *TFR* 1988, afl. 81-82, 262-284.

DUBOIS, H., “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, 900-910.

DUBOIS, H., “Privacy: wat een staatsgreep ons leert”, *TFR* 2016, afl. 510, 863-865.

DU JARDIN, J., “Het recht van verdediging in de rechtspraak van het Hof van Cassatie (1990-2003)”, *RW* 2003-04, 761-790.

DUMON, F., “Les impôts directs, l’Etat de droit et la Constitution”, *JDF* 1984, 5-35.

E

EMBREGTS, M.C.D., *Uitsluitsel over bewijsuitsluiting. Een onderzoek naar de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht*, onuitg. Doctoraatsthesis Rechten Universiteit Tilburg, 2003, 379 p.

ENGELEN, F., *Interpretation of tax treaties under international law*, Amsterdam, IBFD, 2005, 590 p.

F

FABER, A.L., "Toetsing bevel tot het verstrekken van inlichtingen aan het Handvest van de grondrechten van de EU en Richtlijn 2011/16/EU" (noot onder HvJ 16 mei 2017), *NTFR* 2017, afl. 1441.

FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, 211 p.

FAGNART, J., "Droits de la défense et déclaration de faillite" (noot onder Cass. 27 april 1989), *RCJB* 1990, 218-250.

FEENSTRA, A., HERTOGHS, H., KORS, M. en VAN ELK, M., *The practical protection of taxpayers' fundamental rights: The Netherlands* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 100b, 2015, 545-566.

FETERIS, M.W.C., *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming? Jan Giele-lezing 2008*, Amersfoort, SDU, 2008, 110 p.

FORTUIN, P., "Het EU-rechtelijke verdedigingbeginsel (deel I)", *NTFR-B* 2016, afl. 8.

FORTUIN, P., "Het EU-rechtelijke verdedigingsbeginsel (deel II)", *NTFR-B* 2016, afl. 10.

G

GANGEMI, B., *International mutual assistance through exchange of information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 19-54.

GARABEDIAN, D., "Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux" in X. (ed.), *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 57-106.

GARCIA PRATS, F.A., "Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention", *Bulletin for international taxation* 1999, afl. 12, 541-548.

GEENS, A. en VAN ANTWERPEN, C., "België en de internationale strijd tegen het bankgeheim in fiscale aangelegenheden: een overzicht van recente ontwikkelingen", *Documentatieblad FOD Financiën* 2013, afl. 1, 79-108.

GHEYSEN, K., "Het onderzoeksrecht van de fiscus bij derden tijdens de bijkomende termijn van twee jaar en de voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen van belastingontduiking", *TFR* 1997, afl. 150, 155-157.

GILLAUX, P., *Les directives européennes et le droit Belge*, Brussel, Bruylant, 1997, 208 p.

GNEDASJ, S., "Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel", *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, 1-5.

GNEDASJ, S., "Hof van Justitie oordeelt over naleving grondrechten bij bewijsgaring en –gebruik", *Fisc.Act.* 2016, afl. 6, 4-10.

GNEDASJ, S., "Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek…", *AFT* 2016, afl. 8-9, 33-50.

GOEMINNE, P., "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *RW* 1987-88, afl. 18, 585-612.

GOOSSENS, F., *Het onrechtmatig verkregen bewijs: begrip en gevolgen*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 85 p.

GREGGI, M., "The protection of Human rights and the right to a fair tax trial in the light of the Jussilia Case", *Intertax* 2007, afl. 11, 610-615.

GREIG, D.W., *International law*, Londen, Butterworths, 1970, 728 p.

GRINBERG, I., "The battle over taxing offshore accounts", *UCLA Law Review* 2012, afl. 304, 303-383.

GRINBERG, I., "Taxing capital income in emerging countries: will FATCA open the door?", *World tax journal* 2013, 325-367.

GRIZIOTTI, B., "L'imposition fiscale des étrangers", *Recueil des cours* 1926, 5-169.

GRÜNINGER, H. en KELLER, A., *International mutual assistance through exchange of information: Switzerland* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 75b, 1990, 499-513.

H

HAARDT, W., "Audi et alteram partem. Nieuw licht op een oud beginsel" in G. BAERT (ed.), *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story-Scientia, 1986, 31-39.

HAELTERMAN, A., "De OESO-overeenkomst inzake wederzijdse bijstand in fiscale aangelegenheden", *Fiscoloog internationaal* 1988, afl. 54, 3-4.

HARRINGTON, J.L., "Automatic information exchange: did the dog just catch the bus?", *Tax notes International* 2014, 59-63.

HASLEHNER, W., "Chapter 32. Luxembourg: the standard of "foreseeable relevance" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 323-332.

HAYES, I., "A Model taxpayer's Charter – Why?", *European Taxation* 2013, 522-524.

HELLEMANS, F., "De grensoverschrijdende uitwisseling van inlichtingen op het vlak van inkomstenbelastingen, BTW en successierechten", *TFR* 2001, afl. 195, 115-153.

HERMAND, O., DELACROIX, P., COLOT, G. en PASSAGEZ, B., "Fatca of het nieuwe Amerikaanse fiscale imperialisme", *AFT* 2011, afl. 4, 4-27.

HERMAND, O., COLOT, G. en DE THIBAULT, A., "Automatische gegevensuitwisseling: ook België zal FATCA-akkoord afsluiten", *Fiscoloog internationaal* 2013, afl. 359, 6.

HERTOGHS J.J.M. en DE BONT, G.JM.E., "De WIB, de AWB en de rechtsbescherming", *MBB* 1994, afl. 6, 195-205.

HINNEKENS, L., *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, CED-Samson, 1985, 199 p.

HINNEKENS, L., "Fiscale executiejurisdictie: begrip en beginsel in evolutie", *RW* 1992-93, afl. 23, 761-773.

HUBER, W., "Bewijs en verweer bij indiciaire taxatie", *AFT* 1996, afl. 1, 4-19.

HUBER, W., "De vraag om inlichtingen in het kader van de indiciaire taxatie" (noot onder Cass. 4 januari 2007), *TFR* 2007, afl. 321, 373-378.

HUYBRECHTS, L., *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 317 p.

J

JAEGER, B.J.G.L., "Een handvest vol ondergeschikte rechtsbeginselen", *TFB* 2017, afl. 3.

JANSEN, T., "Cassatie omarmt fiscale *Antigoon*-toets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 1-5.

JANSEN, T., "Grensoverschrijdende uitwisseling rulings start in 2016", *Fisc.Act.* 2015, afl. 34, 3.

JANSSENS, K., "Opheffing bankgeheim: uitzondering voor buitenlanders is niet verantwoord", *Fisc.Act.* 2013, afl. 20, 6-7.

JANSSENS, K., "Onderzoek bij derden tijdens fraudetermijn: toch kennisgeving aan belastingplichtige" (noot onder Cass. 20 mei 2016), *Fisc.Act.* 2016, afl. 28, 14-15.

JANSSENS, K. en SPAGNOLI, K., "Gegevensuitwisseling: en de andere onderzoeksbevoegdheden dan?", *Fisc.Act.* 2010, afl. 6, 4.

JIMENEZ, A.M., "Loopholes in the EU savings tax directive", *Bulletin for international taxation* 2006, 480-494.

JONAS, K.R.C.M. en VAN EIJSDEN, J.A.R., "De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!", *WFR* 2013, afl 1180.

JONGENEELEN, I., "Openbaarheid van bestuur in de Belgische wetgeving", *Jura Falc.* 1994-95, 563-607.

K

KEEN M. en LIGTHART, J.E., "Information sharing and international taxation: a primer", *International tax and public finance* 2006, afl. 1, 81-110.

KERMODE, P., DE BROE, L., MARSOUL, K., HAELTERMAN, A., VANISTENDAEL, F., CROMBEZ, J., JANSSENS, K., PUTZEYS, W. en RASSCHAERT, A., "Taxation of savings income in a globalized world – Report on the sixth Pof. Em. Fr. Vanistendael Lectures in International and European Tax Law", *AFT* 2013, afl. 12, 27-48.

KILLIUS, J., "Exchange of information amongst EC Member states", *European taxation* 1988, 266-268.

KINDT, E., "Wat brengt de nieuwe verordening algemene gegevensbescherming? Een eerste kritische analyse" in VRG-ALUMNI (ed.), *Recht in beweging – 23ste VRG-Alumnidag*, Antwerpen, Maklu, 2016, 489-506.

KIRKPATRICK, J., "La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente" in J. KIRKPATRICK, M. BALTUS en E. BOURS (eds.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Brussel, Jeunes Bureau, 1988, 7-32.

KLEIN WASSELINK, H.J.W., *Fiscale soevereiniteit in het geding*, Deventer, Kluwer, 1970, 27 p.

KNECHTLE, A.A., *Basic problems in International fiscal law*, Denventer, Kluwer, 1979, 264 p.

KNOBEL, A. en MEINZER, M., *The end of bank secrecy? Bridging the gap to effective automatic information exchange. An evalution of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives*, Chesham, Tax justice network, 2014, 63 p.

KOKOLIA, E. en LAZARETOU, T., "Cross-border rulings: direct and indirect taxation", *European taxation* 2016, afl. 2/3.

KONING, F., "Demande d'assistance à une administration fiscale d'un autre Etat membre", *Act.Fisc.* 2005, afl. 1, 5-6.

KONING, F., "Cour eur. D.H., *Chambaz contre Suisse*, 5 avril 2012. Prohibition de l'auto-incrimination en matière fiscale et égalité des armes", *RGCF* 2012, 403-417.

KONING, F., "La jurisprudence 'Antigoon' étendue à la matière fiscale, ou l'enfer pavé de bonnes intentions", *Actualités fiscales* 2015, afl. 29, 6-10.

KONING, F., "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *JT* 2016, afl. 6652, 397-401

KONING, F., "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le *Requiem d'Antigone*", *JT* 2017, 73-84.

KOOIJMANS, P.H., *The doctrine of the legal equality of the states*, Leiden, Sijthoff, 1964, 260 p.

L

LACHAPELLE, A., "Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne", *RGFCP* 2016, afl. 10, 44-65.

LAGAE, J.P., "Noties van internationaal fiscaal recht in verband met personen en ondernemingen", *TPR* 1982, 171-213.

LAGAE, J.-P. m.m.v. BEHAEGHE, I., "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 285-325.

LAMBERT, T., "L'echange de rulings dans les pays de l'Union européenne: un changement de paradigme", *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, afl. 1, 76-83.

LAMBOOIJ, M.V., "De uitwisseling van fiscale gegevens: de belangen van particulier en onderneming" in N. NOBEL (ed.), *Fiscale informatie-uitwisseling over de grenzen. Pre-advies en debat voor de zesendertigste jaarvergadering van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gehouden op 17 mei 1990 in het Okura-hotel te Amsterdam*, Deventer, Kluwer, 1990, 141-153.

LAMBOOIJ, M.V., "De uitwisseling van fiscale gegevens: rechtsbescherming in de praktijk" in N. NOBEL (ed.), *Fiscale informatie-uitwisseling over de grenzen. Pre-advies en debat voor de zesendertigste jaarvergadering van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gehouden op 17 mei 1990 in het Okura-hotel te Amsterdam*, Deventer, Kluwer, 1990, 154-164.

LAMBOOIJ, M.V., "Het post-BEPS fiscale transparantieregime", *TFO* 2016, afl. 147.4.

LAMMERS, M.H.W.N., "Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur 'Smaranda Bara'-proof", *TFB* 2016, afl. 1.

LEBRUN, G., "De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne", *Rev.trim.dr.h.* 2016, afl. 106, 433-459.

LEJEUNE, I. en VERMEIRE, L., "The influence of the EU Charter of Fundamental rights on ECJ Case Law on the International exchange of information", *European taxation* 2017, afl. 4.

LENAERTS, K., "National remedies for private parties in the light of the EU law principles of equivalence and effectiveness", *Irish Jurist* 2011, 13-37.

LENAERTS, K., VAN NUFFEL, P., BRAY, R. en CAMBIEN, N., *European Union Law*, Londen, Thomson Reuters, 2011, 1083 p.

LENAERTS, K., "Exploring the limits of the EU Charter of Fundamental Rights", *European Constitutional Law Review* 2012, 375-403.

LEVINE, P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales,* Parijs, LGDJ, 1988, 480 p.

LITANNIE, TH., "L'échange internationale de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscale belge" in BARREAU DU BRABANT WALLON (ed.), *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthemis, 2015, 191-216.

LOOCKX, M., "Voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen inzake belastingontduiking voorzien in art. 333, lid 3 W.I.B. 1992" (noot onder Cass. 1 maart 1996), *AFT* 1996, 413-414.

LUGENTZ, F., "Les effets de l'irrégularité de la preuve dans la procédure pénale. Trois ans d'application de la loi du 24 octobre 2013", *JT* 2017, afl. 6674, 61-68.

M

MAGREMANNE, J.P., "Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 1992 et la notification préalable des indices de fraude", *RGCF* 1997, afl. 6-7, 169-191.

MAGREMANNE, J.P., "Recevabilité de l'action introduite devant le tribunal de première instance. Action introduite avant tout enrôlement" (noot onder Rb. Bergen 13 februari 2001), *Act.fisc.* 2001, afl. 23, 6-7.

MAIER, H.G., "Extraterritorial jurisdiction at a crossroad: an intersection between public and private international law", *American journal of international law* 1982, 280-320.

MALHERBE, J., *Protection of Confidential information: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 76, 1991, 45-69.

MALHERBE, J. en HERMAND, O., "La nouvelle Directive du 3 juin 2003 sur la Fiscalité de l'épargne: élément d'actualité", *JT* 2004, 150-154.

MALHERBE, J. en TELLO, C., "FATCA et l'accord intergouvernemental Belgo-Américain: un schéma", *JDF* 2015, 5-21.

MALHERBE, J. en VISSCHERS, A., "Het bankgeheim in het Belgisch fiscaal recht onder vuur", *RGCF* 2003, afl. 5, 83-98.

MALHERBE, PH., "Le controle de l'impôt dans le contexte européen", *JDF* 1991, 321-346.

MALHERBE, PH. en BEYNSBERGER, M., "2011: the year of implementation of the standards?" in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 119-150.

MANN, F.A., "The doctrine of jurisdiction in international law", *Recueil des Cours* 1964, 1-162.

MANN, F.A., "The doctrince of international jurisdiction revisited after twenty years", *Recueil des cours* 1984, 9-115.

MAREELS, D. en BIHAIN, M., "Le secret bancaire en droit fiscal belge", *JDF* 1996, 193-240.

MARINO, G. (ed.), *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect. EATLP 2014 Congress Istanbul*, Amsterdam, IBFD, 2015, 626 p.

MARSOUL, K., "FATCA and beyond: global information reporting and withholding tax relief", *Derivatives and financial instruments* 2014, 3-17.

MARSOUL, K., "De nieuwe regels inzake informatierapportering door banken" in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2015-2016. Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 2015, 517-554.

MARTHA, R.S.J., *The jurisdiction to tax in international law*, Deventer, Kluwer, 1989, 202 p.

MASSET, A., "Les preuves illégales et irrégulières en matière pénale: 8 ans d'application du test Antigone" in BELGISCH-LUXEMBURGSE UNIE VOOR STRAFRECHT (ed.), *Bewijs in strafzaken – La preuve en droit pénal*, Brugge, Die Keure, 2011, 1-35.

MAST, A., DUJARDIN, J., VAN DAMME, M. en VANDE LANOTTE J. (eds.), *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Antwerpen, Kluwer, 2014, 1459 p.

MASTELLONE, P., "First decisions in the Liechtenstein case: exchange of information, burden of proof and taxpayer's rights protection", *Rivista di diritto tributario Internazionale* 2011, 499-519.

MAUS, M., "Kanttekeningen rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM", *TFR* 1999, 332-361.

MAUS, M., "Het (on)rechtmatig optreden van de belastingadministratie bij de fiscale controle", *RW* 2003-04, afl. 40, 1597-1613.

MAUS, M., *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 858 p.

MAUS, M., "EHRM hakt knoop door: zwijgrecht geldt in fiscale zaken. Zwijgrecht en wapengelijkheid in fiscale zaken: a small step for a man, a giant leap for a mankind", *Fisc.Act.* 2012, afl. 15, 1-5.

MAUS, M., "Basisbeginselen inzake de toepassing van het recht op eerlijk proces in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 360-376.

MILDERS, E., "Kan spontaan automatisch zijn?", *WFR* 1992, afl. 1923.

MORSE, S., "Ask for help, Uncle Sam: the future of global tax reporting", *Vilanova Law Review* 2012, 529-550.

N

NEVE, L., "Tax information exchange agreements (deel I)", *MBB* 2010, afl. 12, 440-454.

NEVE, L., "Tax information exchange agreements (deel II)", *MBB* 2011, afl. 1, 27- 45.

NEVE, L., "Inlichtingenuitwisseling Zwitserland; Nederland doet groepsverzoek betreffende cliënten van UBS Bank Zwitserland", *NTFR* 2015, afl. 6938.

NEVE, L., "GSB versus Zwitserland: inlichtingenuitwisseling met VS getoetst aan art. 8 EVRM", *NTFR* 2016, afl. 360.

NEVE, L., "Nederlandse groepsaanvraag betreffende klanten UBS Zwitserland afgewezen door Zwitsers administratief gerechtshof", *NTFR* 2016, afl. 974.

NEVE, L., "Internationale standaard voor inlichtingen-uitwisseling en mogelijkheden tot verzet: botsende visies", *MBB* 2016, afl. 7-8.

NEVE, L., "Inlichtingenuitwisseling met India. Staatssecretaris mag afgaan op verklaringen van verzoekende staat dat geheimhouding verzekerd is" (noot onder Rb. Amsterdam 28 april 2015), *NTFR* 2016, afl. 1355.

NEVE, L., "Uitwisseling inlichtingen met Macedonië" (noot onder Rvs 3 mei 2017), *NTFR* 2017, afl. 1257.

NIEMINEN, M., "Dual role of the OECD Commentaries: Part 1", *Intertax* 2015, afl. 11, 636-659.

NIEMINEN, M., "Dual role of the OECD Commentaries: Part 2", *Intertax* 2015, afl. 12, 773-795.

NIESSEN-COBEN, R.M.P.G., "Roemeense wetgeving in strijd met Privacyrichtlijn vanwege informatieverstrekking door Roemeense belastingdienst zonder kennisgeving van betrokkene", *NTFR* 2015, afl. 2592.

NIETVELT, R., "Verleden, heden en toekomst van het Belgisch bankgeheim" in A. DAYEZ en R. DE PIERPONT (eds.), *Liber Amicorum Daniel Mareels. Bancaire en financiële fiscaliteit. Actualiteit en vooruitzichten*, Limal, Anthemis, 2015, 301-321.

NIJKEUTER, E., "Exchange of information and the free movement of capital between Member States and Third Countries", *EC Tax review* 2011, afl. 5, 232-241.

NOBEL, N., "Voorbeschouwing" in N. NOBEL (ed.), *Fiscale informatie-uitwisseling over de grenzen. Pre-advies en debat voor de zesendertigste jaarvergadering van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gehouden op 17 mei 1990 in het Okura-hotel te Amsterdam*, Deventer, Kluwer, 1990, 13-17.

NOGUEIRA, J.F.P., "Chapter 36. Portugal right to be notified in requested state" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 355-364.

NORÉ, D. en SMET, F., "Nieuwe regels voor gegevensuitwisseling: een maat voor niets?" (noot onder Rb. Gent 21 oktober 2009), *Fiscoloog* 2010, afl. 1191, 6.

NOWAK, J.T. (ed.), *EU procedural law*, Oxford, Oxford University Press, 2014, 890 p.

NOWAK, J.T., "De bevoegdheid van EU-lidstaten voor de aanname van regels van nationaal procesrecht: grenzen in de rechtspraak van het Hof van Justitie" in N. CARIAT en J.T. NOWAK (eds), *Het recht van de Europese Unie en de Belgische rechter*, Brussel, Bruylant, 2015, 23-59.

O

OBERSON, X., "L'échange de renseignement sur la base de l'accord entre l'Union européenne et la Suisse sur l'imposition des revenus de l'épargne" in X. (ed.), *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel, Bruylant, 2006, 855-866.

OBERSON, X., "The development of international assistance in tax matters in Switzerland: from evolution to revolution", *European Taxation* 2013, afl. 8, 368-377.

OBERSON, X., *Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities: general report* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international*, 98b, 2013, 17-57.

OBERSON, X., *International exchange of information in tax matters: Towards global transparency*, Cheltenham, Elgar Publishing, 2015, 271 p.

OGUTTU, A.W., "A critique on the effectiveness of "Exchange of information on tax matters" in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective", *Bulletin for international taxation* 2014, afl. 1, 2-19.

OLIVER, J.B. "Exchange of information and the OECD Model Treaty", *Intertax* 1995, afl. 3, 116-117.

ONKELINX, I., "Internationaal bevoegdheidsconflict: het bevel door de Amerikaanse federale rechtbanken tot voorlegging van documenten die zich in het buitenland bevinden", *BTIR* 1971, 73-117.

P

PANIS, W., "Wederzijdse bijstand in de verlengde onderzoekstermijn van artikel 333, derde lid WIB 1992" (noot onder Gent 18 mei 2004), *TFR* 2005, afl. 283, 559-563.

PARADA, L., "Intergovernmental Agreements and the implementation fo FATCA in Europe", *World tax journal* 2015, afl. 2.

PECHLER, E.B., "Microfiches als bewijsmiddel" (noot onder HR 14 november 2006), *NTFR-B* 2007, afl. 12.

PEETERS, B., "De preventieve rechtsbescherming tegen het fiscaal bestuur", *AFT* 1998, afl. 6-7, 189-227.

PEETERS, B., "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 25-97.

PEETERS, B., "Towards a more coordinated approach of the relation between the taxpayer and tax administrations: the European Taxpayers' Code", *EC Tax Review* 2017, afl. 4, 178-181.

PEETERS, BA., "Uitwisseling van inlichtingen: een voortschrijdend proces", *Internationale fiscale actualiteit* 2014, afl. 364, 2.

PELINCK, M.J., "Het verdedigingsbeginsel: l'art pour l'art (deel I)", *TFB* 2016, afl. 1.

PEREZ VAN GAEVEREN, M. en SMET, F., "Nieuwe regels omtrent de uitwisseling van rulings in Europa", *Fiscoloog Internationaal* 2016, afl. 387, 1.

PIETERSE, L.J.A., "Internationale uitwisseling van informatie", *WFR* 2015, afl. 979.

PIJL, H., "Uitwisseling van inlichtingen", *MBB* 1998, afl. 10, 340-352.

PISTONE, P., *Les limites à l'utilisation des informations fiscales et la protection du contribuable en droit Italien*, in, *L'année fiscale: débats, études, chroniques*, 2003, 193-211.

POELMANN, E., "Enige fiscale raakpunten van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie", *WFR* 2014, afl. 150.

POELMANN, E., "De fiscale fishing expedition", *TFB* 2016, afl. 7.

POPULIER, P., "Beginselen van behoorlijk bestuur: begrip en plaats in de hiërarchie van de normen" in I. OPDEBEEK en M. VAN DAMME (eds.), *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Brugge, die Keure, 2006, 3-33.

PROSS, A. en RUSSO, R., "The amended convention on mutual administrative assistance in tax matters: a powerful tool to counter tax avoidance and evasion", *Bulletin for international taxation* 2012, 361-365.

Q

QURESHI, A.H., "The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law", *Bull.* 1987, 14-21.

R

RADCLIFFE, P., "The OECD's Common Reporting Standard: the next step in the global fight against tax evasion", *Derivatives & Financial Instruments* 2014, 160-169.

RENDERS, D. en GORS, B., "Origine et contours des principes généraux de bonne administration" in O. HERMAND, E. TRAVERSA en E-J. NAVEZ (eds.), *Les dialogues de la fiscalité. Anno 2012*, Brussel, Larcier, 2013, 393-418.

RICHARD HARVEY JR, J., "Offshore accounts: insider's summary of FATCA and its potential future", *Villanova law review* 2012, 471-498.

RIIS, A., "A Danish view on information exchange and cross-border cooperation", *Bulletin for international taxation* 2013, afl. 4-5.

RIMANQUE, K. en DE SMET, B., *Het recht op behoorlijke rechtsbedeling*, Antwerpen, Maklu, 2002, 178 p.

ROCHA, S., "Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective", *Bulletin for International Taxation* 2016, 502-516.

RORDORF, H. en NADELHOFER, S., "Exchange of banking information for tax purposes: Switzerland wants to be an obedient pupil", *The Journal of International Tax, Trust and Corporate Planning* 2014, afl. 4, 319-336.

ROUSSEAU, CH., "L'indépendance de l'état dans l'ordre international", *Recueil des Cours* 1948, II, 167-253.

ROUSSEAU, CH., *Droit international public. Les sujets de droit*, II, Parijs, Sirey, 1974, 797 p.

Rousseau, CH., *Droit international public. Les relations internationales*, IV, Parijs, Sirey, 1980, 671 p.

RYNGAERT, C., *Jurisdiction in International law*, Oxford, Oxford University Press, 2008, 241 p.

S

SABLON, S., noot onder Cass. 22 mei 2015, *Fisc.Koer.* 2015/12.

SALVI, M., HESS, J. en SCHOLL, N., "Competent authority functions and procedures of Switzerland", *Tax management international journal* 2009, 1-19.

SANNA, G., "Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights and its impact on judicial cooperation in civil and commercial matters" in G. DI FEDERICO (ed.), *The Eu Charter of Fundamental Rights. From declaration to binding instrument*, Dordrecht, Springer, 2011, 161-175.

SAPIRIE, M., "Model agreements signal move to automatic info exchange", *Tax notes international* 2012, 601-603.

SAPIRIE, M., "The end of international tax planning", *Tax notes International* 2013, 107-108.

SAPIRIE, M., "The Common Reporting Standard and FATCA", *Tax notes International* 2015, 558-560.

SAWYER, A., "The OECD's tax information exchange agreements: an example of (in)effective global governance?", *Journal of applied law and policy* 2011, 41-54.

SCHAPER, M., "Data protection rights and tax information exchange in the European Union: an uneasy combination", *Maastricht Journal* 2016, 514-530.

SCHAUMBURG, H. en SCHLOSSMACHER, S., "Article 26 of the OECD Model in light of the right to information self-determination", *Bulletin for International taxation* 2000, 522-528.

SCHENK-GEERS, T., *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer, Kluwer, 2007, 518 p.

SCHIPPERS, M.L., "FATCA en automatische uitwisseling van informatie", *WFR* 2014, afl. 102.

SCHREIBER, S. en BURKHALTER, N., "Swiss implementation of the spontaneous exchange of information on tax rulings", *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, afl. 1, 58-67.

SCHREUDER, E., "De machten van de Koning inzake belastingen", *RW* 1961-62, 2295-2304.

SCHRÖDER, J., "Savings taxation and banking secrecy" in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 59-75.

SCHUERMANS, F., "De Antigoonleer inzake het onrechtmatig verkregen bewijs en de door de politie opzettelijk begane onrechtmatigheden of misdrijven" (noot onder Cass. 31 oktober 2006), *T.Strafr.* 2007, 55-61.

SCHUERMANS, F., "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt Cassatie de teugels aan?" (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, 152-158.

SCHUERMANS, F., "Antigoon-rechtspraak nu definitief in de fase van de rustige vastheid?" (noot onder EHRM 28 juli 2009), *RABG* 2010, afl. 1, 17-24.

SCHUURMANS, Y., "Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht", *Ars aequi* 2017, 388-399.

SEER, R., "Recent development in exchange of information within the EU for tax matters", *EC Tax review* 2013, afl. 2, 66-77.

SEER, R. en GABERT, I. (eds.), *Mutual assistance and information exchange. EATLP 2009 Congress Santiago de Compostela*, Amsterdam, IBFD, 2009, 600 p.

SEER, R. en GABERT, I., "European and international tax cooperation: legal basis, practice, burden of proof, legal protection and requirements", *Bulletin for international taxation* 2011, afl. 2, 88-98.

SEER, R. en WILMS, A.L., "Tax transparency in the European Union regarding country by country reporting (BEPS action 13)", *EC tax review* 2016, afl. 5-6, 325-334.

SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Brussel, Larcier, 2005, 531 p.

SEPULCHRE, V., "Les droits de l'homme et les droit fondamentaux dans le droit fiscale belge: les évolutions des dernières années", *RGCF* 2009, 524-584.

SERGIOVANNI, B., "Tax administration has duty of care in investigating secret commissions", *European taxation* 1987, afl. 3, 87-88.

SHELTON, D., "Right to an effective remedy and to a fair trial. Analysis. Scope of application" in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1209-1211.

SHEPPARD, L.A., "Will information reporting catch the superrich?", *Tax notes International* 2014, 783-788.

SHEPPARD, L.A., "Machiavellian pragmatism in tax enforcement", *Tax notes international* 2015, 926-929.

SJOBBEMA, G.H., "Het duivelse dillema van de KB Lux-affaire. Onrechtmatig bewijs of niet?", *WFR* 2008, af. 769.

SJOBBEMA, G.H. en BURGERS, I.J.J., "Rechtsbescherming bij internationale inlichtingenuitwisseling", *NTFR* 2007, afl. 1318.

SMET, F., "Automatische gegevensuitwisseling: 'Europese FATCA' goedgekeurd", *Fiscoloog internationaal* 2014, afl. 373, 5.

SMET, F., "Internationale financiële en fiscale transparantie: steeds meer realiteit", *Fiscoloog internationaal* 2015, afl. 380.

SMET, F., "Wetsontwerp automatische uitwisseling financiële gegevens FATCA en CRS", *Fiscoloog* 2015, afl. 1452, 1.

SMET, F., "De proceduremaatregelen in het ontwerp van programmawet", *Fiscoloog* 2016, afl. 1482, 5.

SMET, F. en VANTHIENEN, S., "Belastingplichtige kan internationaal verzoek om inlichtingen aanvechten", *Fiscoloog Internationaal* 2017, afl. 402, 5.

SMET, F. en VERACHTERT, G., "EU-Commissie wil een zo ruim mogelijke automatische gegevensuitwisseling", *Fiscoloog internationaal* 2013, afl. 355, 6.

SNYDER, E., "FATCA and the broader tax crackdown", *T&T* 2015, afl. 6, 596-604.

SOMARE, M. en WOHRER, V., "Two different FATCA model intergovernmental agreements: which is preferable?", *Bulletin for international taxation* 2014, 395-403.

SOMARE M. en WOHRER, V., "Automatic exchange of financial information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the global movement towards transparency", *Intertax* 2015, afl. 12, 804-815.

SORIANO, A.G., "Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point", *Intertax* 2012, afl. 10, 540-555.

SPEECKE, J., "De vraag om inlichtingen in het kader van de vestigingsbijstand is een onderzoeksdaad, onderworpen aan de termijnbeperking van artikel 333 WIB 1992" (noot onder Antwerpen 8 januari 2013), *TFR* 2013, afl. 441, 396-397.

SPENCER, D., "Tax information exchange and bank secrecy (part 1)", *Journal of international taxation* 2005, afl. 2, 19-27.

SPRUYT, A., *Base Companies: fiscaaljuridische analyse*, Brussel, Bruylant, 1986, 308 p.

SPRUYT, A., "De rechten van onderzoek van de fiscus terzake van inkomstenbelastingen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 161-178.

STEVENART MEEUS, F., "L'utilisation d'une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoon* à l'épreuve du procès fiscal" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *JLMB* 2016, afl. 20, 920-925.

STEWART, M., "Transnational tax information exchange networks: step towards a globalized, legitimate tax administration", *World tax journal* 2012, 152-179.

SUETENS, L.P., "Algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht", *TBP* 1970, 379-396.

SUETENS, L.P., "Algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de rechtspraak van de Raad van State", *TBP* 1981, 81-89.

SUETENS, L.P., "Algemene beginselen van behoorlijk bestuur: begrip en plaats in de hiërarchie der normen. Inleidende verkenning" in I. OPDEBEEK (ed.), *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Antwerpen, Kluwer, 1993, 1-26.

SYMOENS, H., "De rechtspraak van de Raad van State waarbij het recht op toegang tot bestuursdocumenten wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 556-560.

T

TAGHON, C., *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Antwerpen, Kluwer, 2014, 474 p.

TELLO, C., "FATCA: Catalyst for global cooperation on exchange of tax information", *Bulletin for international taxation* 2014, 88-102.

TELLO, C. en ARNOLD, J.C., "Proposed FATCA regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain", *Bulletin for international taxation* 2012, 213-220.

TELLO, C. en MALHERBE, J., "Le foreign account tax compliance act (FATCA) américain: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales", *Révue de droit fiscal* 2014, afl. 1, 1-17.

TELLO, C. en MALHERBE, J., "Le FATCA américan: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales", *Revista Romana de drept al afacerilor* 2014, afl. 5, 54-121.

TIBERGHIEN, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 518 p.

TRAEST, PH., *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys&Breesch, 1992, 476 p.

TRAEST, PH., "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, 133-143.

U

UNTERSANDER, O., "The exchange of information procedure according to double tax conventions: the Swiss approach or how taxpayer rights are protected under Swiss procedural rules" in in A. RUST en E. FORT (eds.), *Exchange of information and bank secrecy*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international, 2012, 197-215.

V

VALSCHAERTS, M.C., noot onder Cass. 18 november 2010, *RGCF* 2011, afl. 3, 213-216.

VALKENBURG, W., "Extra and sneaky legal evidence in cross-border investigations" in P.C. VAN DUYNE, V. RUGGIERO, M. SCHEINOST en W. VALKENBURG (eds.), *Cross-border crime in a changing Europe*, Tilburg, Tilburg University, 2000, 242-255.

VAN ARKEL, J.M., "Evenredig verdedigd? De (recente) ontwikkelingen van twee communautaire rechtsbeginselen in het fiscale recht", *TFB* 2012, afl. 7.

VAN BESIEN, J., "De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking als voorwaarde voor de aanvullende aanslagtermijn van twee jaar van artikel 354, 2e lid WIB 1992", *TFR* 2000, afl. 176, 183-185.

VAN BORTEL, D. en NEYT, R., "Belgium" in E. KRISTOFFERSSON, M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER en A. STORCK (eds.), *Tax secrecy and tax transparency. The relevance of confidentiality in tax law*, Frankfurt, Peter Lang, 2013, 135-168.

VAN BREDERODE, R., "A normative evaluation of tax law enforcement: legislative and political responses to tax avoidance and evasion", *Intertax* 2014, afl. 12, 764-783.

VAN BRUSTEM, E., "Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux: les juges européens cherchent l'équilibre… sans se contredire…", *RGCF* 2016, afl. 3, 175-221.

VAN BUGGENHOUT, C., "Aspecten van territorialiteit in het Belgisch belastingrecht" in X. (ed.), *Liber Amicorum Prof. Em. E. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, 1093-1099.

VAN DAELE, D., "Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de justitiële samenwerking in strafzaken", *Nullum Crimen* 2013, 344-354.

VANDEBERGH, H., "De indiciaire taxatie strijdig met het evenredigheidsbeginsel?", *TFR* 2000, afl. 187, 809-813.

VANDEBERGH, H., "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, 897-911.

VANDEBERGH, H., "De grenzen en evolutie van de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015", *TFR* 2015, afl. 486, 667-669

VAN DE HEYNING, C., "Antigoon doorstaat (voorlopig) de mensenrechtentoets" (noot onder EHRM 31 januari 2017), *T.Strafr.* 2017, afl. 2, 117-121.

VANDEN BERGHE, B., "Belastingheffing volgens tekenen en indiciën – II. Rechtspraakoverzicht", *AFT* 2012, afl. 4, 20-44.

VAN DEN BOSSCHE, M., "Het fiscale bankgeheim in België. Op zoek naar consistentie in de rechtspraak anno 2007", *TFR* 2007, afl. 321, 335-361.

VANDEN BRANDEN, J., "Stand van zaken rechtspraak inzake KB Lux", *AFT* 2006, afl. 7-8, 4-15.

VANDEN BRANDEN, J., "Opheffing bankgeheim is reden tot pretaxatiegeschil", *Fisc.Act.* 2011, afl. 44, 9-13.

VANDEN BRANDEN, J., "Belastingplichtige mag naar rechter stappen om controle te beletten" (noot onder Brussel 24 mei 2012), *Fisc.Act.* 2012, afl. 31, 7-8.

VANDENBRANDEN, J., "Antigoon-toets ook voor fiscale geschillen" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2015, afl. 19, 1358-1361.

VANDERHEYDEN, P., "Controle in internationaal verband – De dubbelbelastingverdragen" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Gentse geschriften: de fiscale controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, 255-282.

VANDERKERKEN, C., "De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren: staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onrechtmatige aangifte door machtiging achteraf toe?" (noot onder Cass. 15 maart 1994), *R.Cass.* 1994, 177-179.

VANDERKERKEN, C., *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 539 p.

VANDERKERKEN, C., "Belastingheffing volgens tekenen en indiciën – I. Inleiding: moderner dan ooit", *AFT* 2012, afl. 4, 18-19.

VAN DER MEERSCH, G., "Le droit de la défense: principe général de droit" in X. (ed.), *Mélanges en l'honneur de Jean Dabin*, Brussel, Bruylant, 1963, 569-614.

VAN DER MEERSCH, G., "Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit", *JT* 1970, II, 581-596.

VAN DER VEGT, J.M., "Krijgt het verdedigingsbeginsel tanden?", *MBB* 2015, afl. 11.

VAN DE VELDE, E., "De geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. Een analyse van achtergrond en betekenis", *AFT* 2005, afl. 2, 4-27.

VAN DE VELDE, E., "Pretaxatiegeschillen inzake directe belastingen: een rechtstreekse vordering bij de fiscale rechter?" (noot onder Gent 13 januari 2009), *TFR* 2009, afl. 368, 797-801.

VAN DE VELDE, E. en APPERMONT, N., "De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op een eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken" in VZW FISKOFOON (ed.), *Fiscale rechtspraakoverzichten: Grondrechten in fiscalibus*, Brussel, Larcier, 2016, 449-470.

VAN DYCK, J., "Controle in verlengde termijn: verkeerde rechtspraak?", *Fiscoloog* 1996, afl. 583, 6-8.

VAN DYCK, J., "Voorafgaande kennisgeving" (noot onder Antwerpen 15 april 1997), *Fiscoloog* 1997, afl. 618, 10.

VAN DYCK, J., "Voorafgaande kennisgeving: wat moet juist worden vermeld?", *Fiscoloog* 1999, afl. 741, 4-5.

VAN DYCK, J., "'Voorafgaande kennisgeving': niet bij onderzoek t.a.v. derden?" (noot onder Cass. 18 november 2010), *Fiscoloog* 2011, afl. 1254, 1-2.

VAN DYCK, J., "Bankgeheim: 'precieze elementen' indiciaire taxatie meedelen", *Fiscoloog* 2011, afl. 1265, 4.

VAN EIJSDEN, J.A.R., "De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden", *TFB* 2014, afl. 1.

VAN EIJSDEN, J.A.R., "Internationale uitwisseling van informatie", *TFO* 2015, afl. 139.3.

VAN ES, J.A.G. en KAVELAARS, P., "De AWB in de fiscaliteit", *WFR* 1994, afl. 6088.

VANHEESWIJCK, L., "Minder pretaxatiegeschillen voor de rechtbank van eerste aanleg?" (noot onder Rb. Brugge 24 juni 2003), *TFR* 2004, 265-266.

VAN HOEK, A. en LUCHTMAN, M., "Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights", *Utrecht Law Review* 2005, afl. 2, 1-39.

VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1966, 437 p., nrs. 1-441.

VAN IMMERSEEL, S.F., "Informatie-uitwisseling onder het belastingverdrag Nederland-Zwitserland: groepsverzoeken niet toegestaan (?)", *TFB* 2016, afl. 4.

VANISTENDAEL, F., "Belastingontduiking en – vermijding", *AFT* 2010, afl. 1, 1-6.

VANISTENDAEL, F., "Het bankgeheim: een geheime agenda?", *AFT* 2011, afl. 2, 1-4.

VANISTENDAEL, F., "FATCA: alles is belastbaar tenzij het tegendeel bewezen wordt", *AFT* 2011, afl. 4, 2-3.

VANISTENDAEL, F., "The international information exchange puzzle", *Tax notes International* 2014, 1149-1153.

VANISTENDAEL, F. en VANOPPEN, S., "De Europese interest-spaarrichtlijn: is er leven na de deadline?", in A. HAELTERMAN en JURA FALCONIS (eds.), *Jura Falconis Libri Fiscale Amnestie (EBA)*, Brussel, Larcier, 2005, 133-166.

VAN KAMPEN, T.A. en DE RIJKE, L.J., "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights", *EC Tax Review* 2008, afl. 5, 221-232.

VAN MENS, K.L.H., "Openbaarheid van fiscaal bestuur: een pleidooi voor openheid", *WFR* 2002, afl. 1401.

VAN MENS, K.L.H., "Is Liechtenstein een 'schurkenstaat'?", *TFB* 2008, afl. 4.

VAN MENSEL, A., *Het beginsel van behoorlijk bestuur*, Gent, Mys&Breesch, 1997, 189 p.

VAN ORSHOVEN, P., "Fiscale administratieve sancties en het recht op behoorlijke rechtsbedeling na het arrest-Öztürk van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens", *TFR* 1984, 82-89.

VAN ORSHOVEN, P., *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 588 p.

VAN ORSHOVEN, P., "Algemene beginselen van behoorlijk fiscaal en ander bestuur" in S. VAN CROMBRUGGE, M. STORME, J. COUTURIER en K. RIMANQUE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht. Xve Postuniversitaire Lessencyclus Willy DELVA 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 1-26.

VAN RAAD, C., "Internationale uitwisseling van fiscale gegevens", *NV* 1987, 218-228.

VAN SLOOTEN, G.J., "Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht", *WFR* 2013, afl. 43.

VAN VLEM, X., VAN DE GUCHT, J., DE BAETS, S. en BUYENS, C., "Country-by-country reporting: een stand van zaken", *Acc&fisc* 2016, afl. 19, 1-4.

VASCEGA M. en VAN THIEL, S., "Assessment of taxes in Cross-border situations: The new EU directive on administrative cooperation in the field of taxation", *EC Tax Review* 2011, afl. 3, 148-154.

VENARDOS, A., "CRS – Wiil it really be 'Son of FATCA'?", *Trusts & Trustees* 2016, 1-8.

VERBRUGGEN, F., "Vindt het Spook van Antigoon rust? Franstalig 'schoonmoedersarrest' als slotluik van de nieuwe cassatierechtspraak over de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs?" (noot onder Cass. 12 oktober 2005), *T.Strafr.* 2006, 26-31.

VERCAUTEREN, V. en DILLEN, C., "Europees geïnspireerd pleidooi voor een waarborg van verzegeling hangende het pretaxatiegeschil", *Acc&Fisc* 2015, afl. 33, 4-7.

VERSCHRAEGEN, G., "De controle in internationaal verband – de Richtlijn van 19 december 1977" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Gentse geschriften: de fiscale controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, 283-325.

VERSTIJLEN, F.M.J., "De rechtsbescherming in de wet internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de (buitenlandse belanghebbende", *WFR* 1993, afl. 1357.

VERSTRAETEN, R., "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMAN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, Die Keure, 1999, 229-266.

VERSTRAETEN, R., *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1372 p.

VERSTRAETEN, R. en DE DECKER, S., "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam" (noot onder Cass. 16 november 2004), *T.Strafr.* 2005, 289-297.

VETTERS, W. en BONNE, J., "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon *in fiscalibus*" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *TFR* 2015, afl. 486, 691-703.

VISSCHERS, A., "Intensifiëring van de internationale automatische gegevensuitwisseling: lasten zonder lusten voor rapporterende financiële instellingen", *TFR* 2016, afl. 51, 415-417.

VOGEL, K., *Double tax conventions*, III, Dordrecht, Kluwer Law International, 1997, 1688 p.

VOGEL, K. en LEHNER, M., *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Munchen, Beck, 2003, 2227 p.

W

WAETERINCKX, P. en VAN DE HEYNING, C., "Rechten van verdediging tijdens het strafonderzoek en de regeling van de rechtspleging – capita selecta" in DE

CONFERENTIE (ed.), *Mensenrechten in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 219-270.

WARD, A., "Field of application" in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental rights: A Commentary*, Londen, Hart Publishing, 2014, 1413-1454.

WAUTERS, F., "Handelingen buiten de werkingssfeer van de B.T.W. – een verwarrend begrip (onder andere?)" in X. (ed.), *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 397-418.

WENZ, M. en KNÖRZER, P., "Chapter 33. Liechtenstein: fishing expedition" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 333-338.

WENZ, M. en KNÖRZER, P., "Chapter 35. Liechtenstein: legal protection in requested state" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2014*, Wenen, Linde, 2015, 349-354.

WEST, C., "References to the OECD Commentaries in tax treaties: a steady march from "Soft" law to "Hard" law?", *World tax journal* 2016, afl. 1.

WILLEMART, E., "Les amendes fiscales et les droits du contribuable", *JT* 1999, 757-765.

WISSELINK, M.A., *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen*, Deventer, Kluwer, 1996, 351 p.

WUSTENBERGHS, T., *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten. De vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 725 p.

X

X, "De fiscus aansprakelijk voor onbezonnen doorgeven informatie", *Fiscoloog internationaal* 1986, afl. 35, 1-2.

X, "Internationale uitwisseling inlichtingen: nieuwe instructies", *Fiscoloog* 1996, I, afl. 156, 1-3.

X, "Inzage fiscaal dossier enkel na bericht van wijziging", *Fiscoloog* 1998, afl. 666, 3.

X, "Rechtbank acht zich bevoegd voor controle onderzoeksdaden" (noot onder Rb. Bergen 18 oktober 2001), *Fiscoloog* 2001, afl. 819, 1.

X, "Ook in geval van onderzoek bij derden?", *Fiscoloog* 2004, afl. 950, 3.

X, "Voornemen tot laten vervallen kennisgevingsprocedure-vooraf in WIB", *NTFR* 2013, afl. 1177.

X., "OECD publishes long anticipated commentary on Common Reporting Standard", *Journal of International Taxation* 2015, afl. 11, 38-41.

Z

ZEYEN, G., "Affaire Sabou: en route vers un droit à l'information garanti à l'échelle européenne du contribuable" (noot onder HvJ 22 oktobr 2013), *RGCF* 2014, afl. 3-4, 234-241.

ZIMMERMANN, S. en KÖNIG, B., "Switzerland: the revised provisions on administrative assistance in Swiss double taxation agreements: limitations arising from national law" in M. LANG e.a. (ed.), *Tax treaty case law around the globe 2015*, Wenen, Linde, 2016, 313-322.

ZONDERVAN, R., *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, Brussel, Pauwels, 1967, 416 p.