

De kilometerheffing voor vrachtwagens als “belasting via outsourcing” in het Vlaamse fiscale landschap: wat met de rechtsbescherming van de belastingplichtige?

Peer-reviewed author version

VAN DE VELDE, Elly; APPERMONT, Niels & HIMPE, Jonathan (2019) De kilometerheffing voor vrachtwagens als “belasting via outsourcing” in het Vlaamse fiscale landschap: wat met de rechtsbescherming van de belastingplichtige?. In: Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 2019(562), p. 478-504.

Handle: <http://hdl.handle.net/1942/28368>

# **DE KILOMETEREFFING VOOR VRACHTWAGENS ALS 'BELASTING VIA OUTSOURCING' IN HET VLAAMSE FISCALE LANDSCHAP: WAT MET DE RECHTSBESCHERMING VAN DE BELASTINGPLICHTIGE?**

## **Samenvatting**

Bij de Vlaamse kilometerheffing voor vrachtwagens wordt in dit artikel een verregaande vorm van 'fiscale outsourcing' vastgesteld. De Vlaamse Codex Fiscaliteit stond bij zijn invoering voor helderheid, duidelijkheid, uniformiteit in de procedure voor de belastingplichtige en gaat ook uit van een overheid die voldoende inzicht en controle bewaart in het fiscale proces. Bij de realiteit van de kilometerheffing voor vrachtwagens vandaag heeft de Vlaamse Belastingdienst evenwel weinig tot geen zicht op die derde partij. Ook kunnen vanuit het perspectief van de rechtsbescherming van de belastingplichtige verschillende vraagtekens bij het huidige systeem worden geplaatst. Voorliggende bijdrage analyseert en evalueert het juridische kader betreffende de Vlaamse kilometerheffing voor vrachtwagens en formuleert aanbevelingen om bij toekomstig beleid rekening mee te houden, bijvoorbeeld bij een eventuele invoering van het rekeningrijden voor personenwagens.

## **Résumé**

Cette contribution voit dans la taxe kilométrique flamande pour les camions une forme extrême d'"outsourcing fiscal". Lors de son instauration, le Code flamand de la fiscalité fut loué pour sa limpidité, sa clarté et le caractère uniforme de la procédure pour le contribuable. L'on considérait également que ce Code permettait à l'autorité publique de conserver une maîtrise et un contrôle suffisants du processus fiscal. Or, il faut bien constater que la réalité de la taxe kilométrique pour les camions montre que le Service flamand des impôts n'a à ce jour que peu de visibilité sur la tierce partie. De même, sur le plan de la perspective de la protection juridique du contribuable, l'on peut douter sur différents points de la pertinence du système actuel. Cette contribution analyse et évalue le cadre juridique de la taxe kilométrique flamande pour les camions et formule des recommandations pour les politiques futures, par exemple pour l'éventuelle instauration du télépéage pour les voitures particulières.

Elly Van de Velde, professor fiscaal recht UHasselt (Law, Tax & Business Unit)

Niels Appermont, professor economisch recht UHasselt (Law, Tax & Business Unit)

Jonathan Himpe, navorsers en praktijkassistent UHasselt (Law, Tax & Business Unit)

## **INHOUD**

### **1. OPZET VAN VOORLIGGEND ONDERZOEK**

### **2. KNELPUNTEN EN ONDERZOEKSVRAGEN**

### **3. ORGANISATIE VAN DE 'DIENST VAN DE BELASTING' IN HET VLAAMSE GEWEST**

#### **3.1. De Vlaamse kilometerheffing als belasting**

#### **3.2. De 'dienst van de belasting'**

3.2.1. Dienst van de belasting volledig georganiseerd door VLABEL

3.2.2. Dienst van de belasting volledig georganiseerd door een ander intern verzelfstandigd agentschap dan VLABEL

3.2.3. Dienst van de belasting gedeeltelijk georganiseerd via '*outsourcing*'

### **4. ORGANISATIE VAN DE DIENST VAN DE KILOMETERHEFFING VIA 'OUTSOURCING'**

#### **4.1. Algemene context, fiscal architectuur en complexiteit van de kilometerheffing**

4.1.1. Algemene context

4.1.2. Fiscale architectuur van de Vlaamse kilometerheffing

4.1.3. De complexe vormgeving van de kilometerheffing

4.1.4. Ingezoomd op enkele handhavingsaspecten van de kilometerheffing: verdure complexiteit

4.1.5. Ingezoomd op de rechtsmiddelen bij de kilometerheffing: nog meer complexiteit

#### **4.2. De verhouding tussen de tolheffende instantie en de externe dienstverleners voor fiscale doeleinden: '*outsourcing*' van (bepaalde aspecten van) de 'dienst van de belasting'**

4.2.1. Welke aspecten van de dienst van de belasting worden *geoutsourced* in het raam van de kilometerheffing?

4.2.2. '*Outsourcing*' van de dienst van de belasting nader beschouwd: evaluatie

4.2.3. Europeesrechtelijk kader betreffende '*outsourcing*'

**4.3. Vergelijking met het BTW-stelsel**

**4.4. Is de kilometerheffing een 'bronheffing'?**

**5. JURIDISCHE KWALIFICATIE VAN DE RELEVANTE RECHTSVERHOUDINGEN VOOR FISCALE DOELEINDEN INZAKE DE KILOMETERHEFFING**

**5.1. Het kluwen van rechtsverhoudingen binnen de kilometerheffing vanuit een rechtsbeschermingsperspectief**

**5.2. Proeve van (een begin van) oplossing: naleving van de rechtsgevolgen van lastgeving**

**6. CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN**

## 1. OPZET VAN VOORLIGGENDE ONDERZOEK

1. Met ingang van 1 januari 2016 is het eurovignet vervangen door de kilometerheffing voor het vervoer van goederen over de weg (hierna: de kilometerheffing). Via een samenwerkingsovereenkomst is dit het geval voor de 3 gewesten in België.

Niettegenstaande een algemene tevredenheid in het Vlaamse Gewest over de werking van de hierbij betrokken diensten, gaf de Vlaamse Ombudsman in de jaarverslagen 2016<sup>1</sup> en 2017<sup>2</sup> aan bezorgd te zijn om de rechtsbescherming voor de burger. Kenmerkend aan de kilometerheffing is namelijk dat de heffing niet rechtstreeks door de overheid wordt geïnd, maar dat externe dienstverleners de heffing innen voor het Vlaamse Gewest. De burger die de kilometerheffing moet betalen, bevindt zich bijgevolg niet langer uitsluitend in een rechtstreekse relatie met de Vlaamse belastingdienst (hierna: VLABEL), maar is ook een soort van consument in een contractuele relatie met een externe dienstverlener (door de Vlaamse Ombudsman eerder ook genoemd "belasting via klantrelatie" – beter is wellicht te spreken van een 'belasting via *outsourcing*'). De voor de Vlaamse belastingen door VLABEL uitgewerkte uniforme fiscale procedure uit de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 (hierna: VCF) is dus niet volledig van toepassing op de burger die de kilometerheffing moet betalen. Wie bijgevolg de kilometerheffing betwist, krijgt niet het klachtenmanagement van de overheid tegenover zich, maar wel de externe dienstverlener die zich zal beroepen op, vaak eenzijdig, opgelegde algemene voorwaarden.

Met de invoering van een slimme kilometerheffing voor personenwagens in het vooruitzicht, dringt een onderzoek naar het juridische kader van dergelijke inningsprocedure zich op. In het bijzonder rijst de meer fundamentele vraag of de belastingplichtige bij de kilometerheffing wel dezelfde rechtsbescherming en waarborgen geniet als bij belastingen die rechtstreeks door VLABEL worden geïnd volgens de klassieke inningsmethode. Hoe meer de overheid optreedt als regisseur en minder als acteur, hoe hoger de nood is om te weten wat het juridische kader is waarbinnen de regelgever dit kan organiseren. Hierbij is het logisch dat wordt uitgegaan van het perspectief van de rechtsbescherming van de burger. Dit wordt zelfs nóg duidelijker wanneer het gaat om belastingen, aangezien voor de belastingplichtige zelfs niet te miskennen waarborgen ingeschreven staan in onze Grondwet.

Vanuit een analyse van de huidige architectuur van de kilometerheffing en in het algemeen *outsourcing* van overheidstaken inzake belastingen, een confrontatie met de geüniformiseerde fiscale procedure binnen de Vlaamse Codex Fiscaliteit, de vermelding van andere systemen zoals de VMM, OVAM of de BTW, wordt in dit onderzoek een antwoord geformuleerd op vragen die rijzen omtrent een zgn. 'belasting via *outsourcing*'. Het uiteindelijke doel is om de wetgever een kader aan te reiken waarbinnen dit mét inachtneming van de rechtsbescherming van de belastingplichtige kan worden gerealiseerd.

---

<sup>1</sup> Jaarverslag van de Vlaamse Ombudsdienst 2016, 41 (2016-2017), nr. 1, p. 8-11 en 29.

<sup>2</sup> Jaarverslag van de Vlaamse Ombudsdienst 2017, 41 (2017-2018), nr. 1, p. 37.

## 2. KNELPUNTEN EN ONDERZOEKSVRAGEN

2. Wanneer de inning en invordering van een belasting gebeurt door een publieke of private externe dienstverlener, met name een entiteit die losstaat van de administratie belast met de 'dienst van de belasting' (zie randnr. 6) (in casu VLABEL) (dus een 'belasting via *outsourcing*'), komt vanzelfsprekend een meerpartijenverhouding tussen de belastingplichtige, de externe dienstverlener en de fiscale overheid tot stand.

Een logische centrale vraag in het onderzoek naar de rechtsbescherming van de belastingplichtige is dan ook om welke rechtsverhouding het *in concreto* gaat, om te weten welke rechtsgevolgen hieraan (zouden moeten) worden gekoppeld. Belangrijke subvraag is of de huidige vormgeving van deze verhouding bij de kilometerheffing wel strookt met de wil van de wetgever, het beleid van de fiscale overheid, en meer zelfs met de Grondwettelijke grenzen van een fiscaal-juridisch kader.

De vraag moet aldus worden gesteld of een 'belasting via *outsourcing*' voor nieuw in te voeren belastingen die in de regel onder de fiscale procedure van de VCF zouden vallen, de beste keuze is, vanuit het streven naar een hoge mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige, en coherentie en duidelijkheid van de Vlaamse fiscale wetgeving. Want, zoals zal blijken uit een aantal voorbeelden in dit onderzoek, blinkt de regeling inzake de kilometerheffing allerminst uit in helderheid maar eerder in complexiteit. Een kat vindt er haar jongen moeilijk tot zelfs niet in terug.

Hoe dient de 'belasting via *outsourcing*' dan gestalte te worden gegeven als men toch aan deze bekommernissen als wetgever wil tegemoetkomen? Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet eerst worden onderzocht wat de algemene regel alvast inhoudt, wanneer de 'dienst van de belasting' zoals tegenwoordig in de regel wordt waargenomen door VLABEL.

### **3. ORGANISATIE VAN DE 'DIENST VAN DE BELASTING' IN HET VLAAMSE GEWEST**

#### **3.1. De Vlaamse kilometerheffing als belasting**

**3.** Vanuit begrotingstechnisch oogpunt kunnen de ontvangsten van een overheid worden opgedeeld in twee grote categorieën, met name de fiscale en de niet-fiscale ontvangsten. Fiscale ontvangsten zijn doorgaans het gevolg van een belasting, terwijl niet-fiscale ontvangsten doorgaans voortvloeien uit het vermogen of de activiteiten van de overheid (bv. verkoop van onroerende goederen, dividenden uit participaties, inschrijvingsrechten, enz.). Naast belastingen, bestaan er ook 'retributies'. Een retributie kan worden beschouwd als een vergoeding die de overheid verkrijgt voor het verstrekken van een dienst aan de burgers, die daar vrijwillig een beroep op doen. Deze vergoeding dient in redelijke verhouding te staan tot de waarde of de kostprijs van de door de overheid geleverde dienst.

**4.** Bij de kilometerheffing heeft het Vlaamse Gewest gekozen voor een belasting (zie randnr. 20), meer bepaald is dit een heffing eenzijdig opgelegd door de overheid teneinde haar middelen te verschaffen om in haar uitgaven van alle aard te voorzien, zonder onmiddellijk aanwijsbare tegenprestatie.<sup>3</sup> Dat de kilometerheffing wordt geïnd of ingevorderd door een externe dienstverlener op basis van een andere procedure dan deze vervat in de VCF ontnemt haar fiscaal karakter niet. Of een belasting wel de beste keuze was, komt op het einde van dit rapport aan bod (zie titel 6 van deze studie).

De kwalificatie als belasting, en bv. niet als retributie zoals het geval is in Wallonië (zie randnr. 20), heeft onder meer tot gevolg dat het legaliteitsbeginsel (art. 170 GW), éénjarigheidsbeginsel (art. 171 GW) en gelijkheidsbeginsel (artt. 10, 11 en 172 GW) toepassing vinden als grondwettelijke beginselen van de belastingheffing. Voorts dient bovendien rekening te worden gehouden met de beginselen die voortvloeien uit het publiekrechtelijk karakter van de belastingwet zoals o.m. het openbare orde karakter, het principe van de strikte interpretatie van de belastingwet, het verbod op retroactiviteit en de toepasselijkheid van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

**5.** Voor een belasting wordt ook gesproken van de zgn. 'dienst van de belasting'.

#### **3.2. De 'dienst van de belasting'**

**6.** De 'dienst van de belasting' is een begrip dat wordt gehanteerd in de Bijzondere Financieringswet<sup>4</sup> en omvat

- de bevoegdheid tot feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag
- de berekening van de belasting
- de controle van de belastinggrondslag en van de belasting
- de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk)
- alsmede de inning en de invordering van de belasting (met inbegrip van de kosten en de intresten).<sup>5</sup>

Het betreft de dienst die de nodige verrichtingen uitvoert in overeenstemming met de uitgevaardigde procedureregels.<sup>6</sup>

**7.** Het is niet omdat een belasting in ons land geregionaliseerd is, dat ook onmiddellijk de 'dienst' door een regionale fiscale administratie wordt overgenomen. Voor sommige zgn. 'oneigenlijke' gewestbelastingen (voorbeelden van oneigenlijke gewestbelastingen zijn de onroerende voorheffing, de registratierechten, de verkeersbelasting op autovoertuigen, de belasting op de inverkeersstelling, de schenkingsrechten, erfbelastingen, maar ook de kilometerheffing) werd aanvankelijk enkel de regelgevende bevoegdheid en de opbrengst overgedragen aan de gewesten, en gebeurde de inning

<sup>3</sup> J.J. COUTURIER, B. PEETERS, E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 1.

<sup>4</sup> Zie i.h.b. art. 5, §3 Bijzondere Financieringswet.

<sup>5</sup> *Parl.St.* Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160

<sup>6</sup> M. DE JONCKHEERE & N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, 241.

en invordering van deze belastingen nog op het federale niveau door de FOD Financiën en niet door VLABEL. Geleidelijk nam VLABEL de dienst van de oneigenlijke gewestbelastingen volledig over.

**8.** Er kan worden vastgesteld dat de 'dienst van de belasting' in het Vlaamse Gewest vandaag wordt georganiseerd

- ofwel volledig door VLABEL (de regel)
- ofwel volledig door een ander intern verzelfstandigd agentschap (historisch gegroeid, bv. VMM, OVAM)
- ofwel gedeeltelijk via 'outsourcing' (bv. kilometerheffing).

Dit wordt in wat volgt verder toegelicht.

### **3.2.1. Dienst van de belasting volledig georganiseerd door VLABEL**

**9.** De bevoegdheid tot het inrichten van een eigen dienst, zoals VLABEL die de dienst van de oneigenlijke gewestbelastingen in de regel verzorgt, vloeit uitdrukkelijk voort uit de Bijzondere Wet Hervorming Instellingen. Iedere gemeenschaps- en gewestregering beschikt over een eigen administratie, eigen instellingen en eigen personeel.<sup>7</sup> VLABEL is opgericht bij Besluit van de Vlaamse Regering van 11 juni 2004 als een intern verzelfstandigd agentschap zonder rechtspersoonlijkheid ressorterend onder het beleidsdomein Financiën en Begroting.<sup>8</sup> Het agentschap wordt aangestuurd door de Vlaamse minister bevoegd voor Financiën die tevens de hiërarchische overste is.<sup>9</sup>

De voornaamste taak van VLABEL betreft volgens het oprichtingsbesluit van 2004 "de inning en invordering, met inbegrip van de inkohiering en de bezwaarafhandeling, van de Vlaamse belastingen, inbegrepen de belastingen, aangeduid als heffingen met uitzondering van de heffing op de waterverontreiniging, de heffing op de winning van grondwater, de milieuheffing op de verwijdering van afvalstoffen en de mestheffingen".<sup>10</sup> VLABEL is dus van bij de oprichting in de regel de bevoegde dienst voor alle Vlaamse belastingen, met vermelding van enkele (historisch gegroeide) uitzonderingen (zie verder onder hoofding 3.2.2.).

Ook later, in 2010, bevestigde de Vlaamse minister van Financiën dit in een antwoord op een parlementaire vraag. Daarin poneerde de minister: "de inning van gewestbelastingen is de kerntaak van de Vlaamse Belastingdienst. Alle budgetten van de Vlaamse Belastingdienst worden dan ook rechtstreeks of onrechtstreeks ingezet voor de inning en zijn in die optiek op een of andere manier als inningskosten te beschouwen".<sup>11</sup> (eigen accentuering)

Ook recent schrijft VLABEL in zijn 'lange-termijn ondernemingsplan 2015-2019' dat 'de inning en bezwaarafhandeling van de gewestbelastingen in eigen beheer' zelfs de eerste strategische doelstelling is.<sup>12</sup>

VLABEL concretiseert in zijn Jaarverslag 2017 deze eerste strategische doelstelling als volgt: "De eerste en voornaamste strategische doelstelling bevat de basisopdracht van de Vlaamse Belastingdienst in zijn rol als uitvoerende entiteit van het fiscale beleid, met name de inning en invordering van de huidige gewestbelastingen die in eigen beheer worden geïnd, inclusief de randprocessen die er mee gepaard gaan. Ook de bezwaar- en geschilafhandeling van deze belastingen, en het uitoefenen van controle-activiteiten wordt in deze doelstelling begrepen. In chronologische volgorde gaat het om taken op vlak van volgende belastingen en heffingen:

- belastingen op leegstand en verkrotting voor woningen (1995, intussen opeenvolgende bevoegdheidsoverdrachten naar lokale besturen)

<sup>7</sup> Artikel 87, §1 Bijzondere Wet Hervorming Instellingen.

<sup>8</sup> Art. 1 Besluit van de Vlaamse Regering van 11 juni 2004 tot oprichting van het agentschap Vlaamse Belastingdienst, B.S. 27 juli 2004 (inwerkingtreding 1 juli 2006) (hierna 'Oprichtingsbesluit VLABEL').

<sup>9</sup> Artt. 6-7 Oprichtingsbesluit VLABEL.

<sup>10</sup> Art. 3, 1° Oprichtingsbesluit VLABEL.

<sup>11</sup> Vr. en Antw. Vl. Parl. 2010-11, 28 oktober 2010, nr. 73 (L. Vereeck).

<sup>12</sup> VLABEL, Jaarverslag 2017, 8.

- *kijk- en luistergeld (1997, nultarief sinds 2003)*
- *onroerende voorheffing (1999)*
- *leegstandsheffing Bedrijfsruimten (1999)*
- *verkeersbelastingen (2011)*
- *planbatenheffing (2011)*
- *registratiebelasting (2015)*
- *erfbelasting (2015)*
- *kilometerheffing (2016)*<sup>13</sup> (eigen onderlijning)

Met nu ook de overname van de dienst van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen int VLABEL sinds 1 januari 2019 al zijn belastingen voortaan volledig autonoom, zonder tussenkomst van de FOD Financiën.

**10.** VLABEL verduidelijkt bij dit eigen beheer van de dienst van deze oneigenlijke gewestbelastingen: "*Kernbegrippen in de doelstelling zijn: efficiënt, effectief en klantgericht*".<sup>14</sup> Dat voorspelde dus veel goeds voor het Vlaamse Gewest maar ook voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige. VLABEL kon in het ondernemingsplan 2015-2019 dergelijke uitspraak doen, nadat eind 2013 de Vlaamse Codex Fiscaliteit was gelanceerd. Zo werden de fiscale procedureregels van de VCF, behoudens uitdrukkelijke andersluidende bepaling, uitdrukkelijk toepasselijk verklaard op alle belastingen opgenomen in de VCF.<sup>15</sup> Dit alles naar eigen zeggen van de decreetgever met als uiteindelijke doelstelling "*de transparantie, eenvormigheid en vereenvoudiging van de Vlaamse fiscale regelgeving*".<sup>16</sup> De VCF is immers niet louter een bundeling van regelgeving inzake belastingen die VLABEL vandaag int, maar is ook opgevat als een gestructureerd logisch geordend, procedureel (quasi) geharmoniseerd en taalkundig gestroomlijnd geheel. Dat helpt uiteraard al bij de doelstelling om een efficiënte en klantgerichte dienst te zijn.

Alle definities zijn samengebracht in een inleidende titel van de VCF. De materiële rechtsregels kennen een repetitieve onderverdeling in belastbaar voorwerp, belastingplichtige, belastbare grondslag, tarieven, verminderingen, vrijstellingen en wijze van heffing. Nog niet elk titeltje is ingevuld, maar wordt voorbehouden voor toekomstig gebruik. Deze structuur laat een uitbreiding van bevoegdheden naadloos toe. Volgens de Vlaamse Belastingdienst werd ook bij de redactie van de procedureregels voor registratierechten en erfbelastingen gestreefd naar een veel meer efficiënte en klantvriendelijke procedure, waarbij de uniformiteit met de andere Vlaamse belastingen als stuwkracht fungeerde.

Procedureregels zijn van toepassing op alle in de VCF opgenomen belastingen. Er is getracht de bepalingen zo veel mogelijk te harmoniseren. Dat leidt uiteraard tot duidelijkheid en meer rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

**11.** *In concreto* betekent dit de volgende geüniformiseerde procedure in de VCF. In de VCF wordt nauwkeurig gedefinieerd welke personen als belastingplichtigen worden beschouwd.<sup>17</sup> Het zijn één voor één belastingen die op naam van de belastingplichtige worden ingekohierd door middel van een aanslag (met uitzondering van de kilometerheffing).<sup>18</sup> Voorts bevat de VCF nog enkele bijzondere bepalingen waarin bepaalde derden worden aangeduid als belastingschuldigen die hoofdelijk gehouden zijn tot voldoening van de belasting.<sup>19</sup> Ter vergelijking, verder in dit rapport zal blijken dat er bij uitzondering geen inkohiering gebeurt door VLABEL voor de kilometerheffing zelf (wel de administratieve geldboetes) (zie randnr. 24).

<sup>13</sup> VLABEL, *Jaarverslag 2017*, 8.

<sup>14</sup> VLABEL, *Jaarverslag 2017*, 9.

<sup>15</sup> Art. 3.1.0.0.1 VFC.

<sup>16</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 114-1, p. 3.

<sup>17</sup> Zie bv. art. 2.1.2.0.1. (onroerende voorheffing), art. 2.2.2.0.1. (verkeersbelasting), art. 2.3.2.0.1. (BIV), enz.

<sup>18</sup> Art.3.2.1.0.1. VCF.

<sup>19</sup> Zie bv. artt. 3.10.4.1.1. e.v. VCF.

De Vlaamse belastingen vervat in de VCF dienen in de regel te worden betaald binnen een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de verzendingsdatum vermeld in het aanslagbiljet.<sup>20</sup> Het indienen van een bezwaar, een aanvraag tot ambtshalve ontheffing, een vordering in rechte of een verzoek tot betalingsfaciliteiten heeft geen schorsend effect op de betalingsverplichting.<sup>21</sup> Ter vergelijking, de bepalingen inzake betalingen uit de VCF zijn *niet* van toepassing op de kilometerheffing zelf (zie randnr. art. 21). Hier kan de belastingplichtige worden geconfronteerd met een veel kortere betalingstermijn (zie randnr. 22). Voor de administratieve geldboetes bij de kilometerheffing geldt dan wel weer de betalingstermijn zoals voorzien in de VCF van zodra deze worden ingekohierd bij gebrek aan spontane vereffening (zie randnr. 21).

Betaaltermijnen inzake belastingen ten gunste van de schatkist zijn van openbare orde zodat belastingontvangers in principe geen afwijkingen op deze termijnen kunnen toestaan. Wel kunnen zij besluiten om de *tenuitvoerlegging* van een opeisbare belasting uit te stellen. Belastingsschuldigen die in een slechte financiële toestand verkeren kunnen voor wat betreft de belastingen opgenomen in de VCF een gemotiveerd verzoek tot gespreide betaling indienen bij het bevoegde personeelslid van de Vlaamse Belastingdienst.<sup>22</sup> Ter vergelijking, voor de kilometerheffing lijkt de fiscale wetgeving niet uitdrukkelijk te voorzien in een mogelijkheid om betalingsfaciliteiten aan te vragen (zie randnr. 22). Voor de administratieve geldboete die wordt opgelegd wegens schending van de regelgeving omtrent de kilometerheffing, kan wél een verzoek tot spreiding van betaling worden ingediend overeenkomstig de bepalingen van de VCF van zodra deze wordt ingekohierd.<sup>23</sup>

Bij laattijdige betaling van de Vlaamse belastingen uit de VCF worden nalatigheidsinteressen aangerekend tegen een rentevoet van 7% op jaarbasis.<sup>24</sup> De VCF voorziet uitdrukkelijk in de mogelijkheid voor het bevoegde personeelslid om in bijzondere gevallen, onder de door hem bepaalde voorwaarden, vrijstelling te verlenen voor de nalatigheidsinteressen of voor een deel daarvan.<sup>25</sup> Ter vergelijking, deze regeling geldt in principe ook inzake de kilometerheffing,<sup>26</sup> maar door de bijzondere juridische architectuur van deze heffing zal *in concreto* een andere regeling inzake verwijlinteressen wegens laattijdige betaling van toepassing zijn (zie randnr. 22).

De VCF voorziet voor de erin opgenomen belastingen, met uitzondering van de kilometerheffing (zie randnr. 21), dat belastingsschuldigen die niet akkoord gaan met de gevestigde aanslag bij de bevoegde personeelsleden, op straffe van verval, een gemotiveerd bezwaar kunnen indienen binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op de verzendingsdatum vermeld op het aanslagbiljet.<sup>27</sup> De bezwaarindiener heeft het recht om gehoord te worden mits hij dat uitdrukkelijk in zijn bezwaarschrift heeft gevraagd. Het bevoegde personeelslid doet, als administratieve overheid, uitspraak over het bezwaarschrift bij een met redenen omklede beslissing. De beslissing wordt schriftelijk meegedeeld en dient de wijze te vermelden waarop ertegen in rechte kan worden opgetreden.

De VCF voorziet voorts, met uitzondering van de kilometerheffing, in een procedure van ambtshalve ontheffing voor wat betreft overmatige belastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, of die blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingsschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en op voorwaarde dat die overmatige belastingen zijn vastgesteld of bekendgemaakt binnen vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd en de aanslag nog niet het voorwerp heeft uitgemaakt van een bezwaarschrift dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond van de zaak.<sup>28</sup>

---

<sup>20</sup> Art. 3.4.2.0.1. VCF.

<sup>21</sup> Art. 3.4.2.0.3. VCF.

<sup>22</sup> Art. 3.4.8.0.1. VCF.

<sup>23</sup> Art. 3.4.8.0.1. VCF.

<sup>24</sup> Art. 3.9.1.0.1. VCF.

<sup>25</sup> Art. 3.9.1.0.2. VCF.

<sup>26</sup> Hoofdstuk 9 van Titel 3 werd niet buiten toepassing verklaard door artikel 3.1.0.0.1., tweede lid VCF.

<sup>27</sup> Art. 3.5.1.0.1 e.v. VCF.

<sup>28</sup> Art. 3.6.0.0.1 VCF.

Geschillen betreffende de Vlaamse belastingen opgenomen in de VCF zijn geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet waarvoor de fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg exclusief bevoegd zijn.<sup>29</sup> Fiscale rechtsvorderingen zijn in de regel slechts toelaatbaar indien de eiser voorafgaandelijk bezwaar heeft ingesteld, waarna de vordering bij de rechtbank aanhangig moet worden gemaakt binnen een vervaltermijn van drie maanden te rekenen vanaf de kennisgeving van de administratieve beslissing.<sup>30</sup> Een afschrift van de bestreden beslissing moet op straffe van nietigheid bij de akte van rechtsingang worden gevoegd, behoudens wanneer er een voorafgaand administratief beroep wordt georganiseerd en de administratieve overheid nog geen beslissing heeft genomen.<sup>31</sup> In dat laatste geval volstaat een afschrift van het administratief beroep en van de ontvangstmelding.<sup>32</sup> Volledigheidshalve moet nog worden opgemerkt dat inzake geschillen betreffende de toepassing van de VCF de verschijning in persoon in naam van het Vlaamse Gewest gedaan kan worden door het bevoegde personeelslid.<sup>33</sup> Voor de kilometerheffing is het niet meteen duidelijk of het hier ook gaat om een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet (zie randnr. 31).

Verderop (zie randnr. 21) zal blijken dat dit veralgemeende fiscaal-procedurele kader van de VCF, met al zijn waarborgen aan duidelijkheid en rechtsbescherming van de belastingplichtige, niet van toepassing is op de kilometerheffing zelf, maar enkel op de administratieve boetes die VLABEL naar aanleiding van de kilometerheffing kan opleggen.

### **3.2.2. Dienst van de belasting volledig georganiseerd door een ander intern verzelfstandigd agentschap dan VLABEL**

**12.** Zoals ook blijkt uit de hiervoor geciteerde taakomschrijving, zijn echter niet alle Vlaamse belastingen ondergebracht bij VLABEL. Enkele zgn. 'eigenlijke' gewestbelastingen (zoals de afvalwaterheffing, de grondwaterheffing en de afvalstoffenheffing) werden door de Vlaamse Regering uitdrukkelijk uitgesloten uit het takenpakket van VLABEL (zie randnr. 9). Het zijn één voor één (milieu)heffingen waarvoor de gewesten al langer (dus vóór de vijfde staatshervorming in 2001 waarbij de fiscale bevoegdheden van de gewesten werden uitgebreid) bevoegd waren op grond van hun fiscale autonomie ex artikel 170, §2 van de Grondwet. De reden waarom deze milieuheffingen oorspronkelijk niet bij VLABEL werden ondergebracht valt dus historisch te verklaren binnen onze federale staatsstructuur.

Wat betreft de eigenlijke gewestbelastingen bepalen de gewesten dus al langer zelf de invorderingsregels. Deze bevoegdheid vloeit volgens meerdere auteurs impliciet voort uit de grondwettelijke fiscale autonomie van de gewesten ("*accessorium sequitur principale*") en uit het beginsel dat de aan de deelstaten toegewezen bevoegdheden ruim geïnterpreteerd dienen te worden.<sup>34</sup> Ook op basis van het verticaliteitsbeginsel kan worden gesteld dat de fiscale procedurebepalingen – als uitvoeringsmaatregelen – de wetgevende bevoegdheid volgen, tenzij de Grondwet of de bijzondere wetten uitdrukkelijk anders zouden bepalen.<sup>35</sup>

**13.** Het Vlaamse Gewest heeft ervoor gekozen om de fiscale procedure van de afvalwaterheffing, de grondwaterheffing en de afvalstoffenheffing belasting per belasting te regelen. Zo vallen zij buiten de geüniformiseerde regeling van de VCF, zodat voor elk van deze belastingen teruggerepen moet worden naar hun eigen wettelijk procedureel kader. De procedures voor de afvalwaterheffing en de grondwaterheffing zijn grotendeels gelijklopend. Beide heffingen werden door middel van een decreet dat in het Belgisch Staatsblad werd gepubliceerd op 12 december 2018 nog gecoördineerd.

---

<sup>29</sup> Art. 569, 32° Ger.W

<sup>30</sup> Artikel 1385*undecies* Ger.W.

<sup>31</sup> Art. 1385*decies*, derde lid Ger.W.

<sup>32</sup> Art. 1385*decies*, vierde lid Ger.W.

<sup>33</sup> Art. 3.8.0.0.3 VFC; *vgl.* art. 379 WIB92.

<sup>34</sup> M. DE JONCKHEERE, N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2010, 242-243.

<sup>35</sup> *Ibid.*, 243.

De bepalingen inzake beide heffingen kunnen worden teruggevonden in Hoofdstuk II van Titel IV van het decreet van 30 november 2018 tot bekrachtiging van de coördinatie van de waterregelgeving in het decreet van 18 juli 2003 betreffende het integraal waterbeleid en tot opheffing van de gecoördineerde regelgeving.<sup>36</sup> Binnen dit decreet wordt een onderscheid gemaakt tussen de 'heffingsplicht waterverontreiniging' en de 'heffingsplicht grondwater'.

#### **14. Als niet VLABEL de dienst verzorgt, wie dan wel?**

Voor de afvalwaterheffing en de grondwaterheffing is de Vlaamse Milieumaatschappij (hierna: VMM) volledig met de dienst van deze belastingen belast, meer specifiek met de vestiging, inning, invordering en controle. In haar huidige vorm is de VMM een intern verzelfstandigd agentschap met rechtspersoonlijkheid dat ressorteert onder het beleidsdomein Omgeving.<sup>37</sup>

Voor de afvalstoffenheffing is de volledige dienst (de vestiging, inning, invordering en controle) toevertrouwd aan de Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij (hierna: OVAM), tevens een intern verzelfstandigd agentschap met rechtspersoonlijkheid ressorterend onder het beleidsdomein Omgeving.<sup>38</sup>

**15.** Let wel, in de hier aangehaalde gevallen is er geen sprake van een 'uitbesteding' van de dienst van de belasting vanwege VLABEL aan een andere overheidsinstantie. De dienst van de genoemde belastingen komt in het geheel toe aan de VMM en OVAM – VLABEL is hier nooit aan zet geweest. Voor alle overige belastingen vervult VLABEL in beginsel de dienst, tenzij daarvan bij decreet zou worden afgeweken.

Misschien verdient het wel aanbeveling om eens het debat te openen of milieuheffingen nog steeds onder het beleidsdomein Omgeving en niet Financiën moeten blijven vallen, en toch niet binnen de uniforme procedure van de VCF bij VLABEL thuishoren?

### **3.2.3. Dienst van de belasting gedeeltelijk georganiseerd via 'outsourcing'**

**16.** Voor de Vlaamse kilometerheffing dient meteen te worden vastgesteld dat deze weliswaar in beginsel als een belasting werd geïncorporeerd in de VCF, doch dat de meeste procedurele bepalingen uit de VCF uitdrukkelijk buiten toepassing werden verklaard ingevolge artikel 3.1.0.0.1. VCF. Uitzondering werd gemaakt voor de administratieve geldboetes van zodra deze ingekohierd worden. Hierdoor wordt het procedureel kader van de Vlaamse kilometerheffing deels vormgegeven door de VCF en deels door het decreet van 3 juli 2015 dat de kilometerheffing in Vlaanderen heeft ingevoerd. Daarmee lijkt de Vlaamse decreetgever voorbij te gaan aan hogergenoemde doelstelling van de VCF (zie randnr. 21 e.v., waar dit uitgebreider wordt behandeld).

Meer zelfs, de 'dienst van de belasting' wordt bijgevolg grotendeels 'uitbesteed' aan een derde, een externe dienstverlener. Deelstaten mogen bij decreet gedecentraliseerde diensten, instellingen en ondernemingen oprichten of kapitaalparticipaties nemen.<sup>39</sup> Deelstaten hoeven hun (fiscale) administraties dus niet noodzakelijk op te richten in de traditionele – strikt hiërarchische – vorm, maar kunnen er bij wijze van alternatief voor opteren om bepaalde taken over te laten aan openbare buitendiensten met een eigen beslissingsrecht (functionele decentralisatie),<sup>40</sup> of zelfs uitbesteden aan erkende derden.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> BS 18 december 2018.

<sup>37</sup> Zie Hoofdstuk II van Titel X van het Decreet van 5 april 1995 houdende algemene bepalingen inzake milieubeleid, B.S. 3 juni 1995 (hierna "DABM"), zoals ingevoegd bij Decreet van 7 mei 2004 tot wijziging van het decreet van 5 april 1995 houdende algemene bepalingen inzake milieubeleid, tot aanvulling ervan met een titel Agentschappen tot wijziging van diverse andere wetten en decreten (art. 5), B.S. 11 juni 2004.

<sup>38</sup> Zie Hoofdstuk III van Titel X DABM; art. 49, derde lid Materialendecreet *jo.* art. 9.1.1., §1 VLAREMA-Besluit.

<sup>39</sup> Artikel 9 Bijzondere Wet Hervorming Instellingen.

<sup>40</sup> Vergeleken met een gedeconcentreerde dienst is een gedecentraliseerde dienst niet aan het hiërarchisch gezag van de hogere administratieve overheid onderworpen, maar enkel aan het administratief toezicht.

<sup>41</sup> M. DE JONCKHEERE, N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2010, 244.

De vraag rijst uiteraard in hoeverre de *'outsourcing'* van een gedeelte van de dienst van een belasting mogelijk is (zie 4.2), en hoe daarmee in het bijzonder bij de architectuur van de kilometerheffing werd omgegaan. Hierna volgt eerst een analyse van de organisatie van de dienst van de kilometerheffing (zie 4.1), die niet meteen 'heerlijk helder' is.

## **4. ORGANISATIE VAN DE 'DIENST' VAN DE KILOMETERHEFFING VIA 'OUTSOURCING'**

### **4.1. Algemene context, fiscale architectuur en complexiteit van de kilometerheffing**

#### **4.1.1. Algemene context**

**17.** De Vlaamse kilometerheffing kan worden gesitueerd binnen een intergewestelijk wetgevend project van de drie Belgische gewesten (het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest) met als doelstelling de (gelijktijdige) invoering van een kilometerheffing als belasting op het niet-geconcedeerde wegennet of retributie op het gebruik van het gecondenseerde wegennet<sup>42</sup>.

Dit intergewestelijk project kan op zijn beurt eveneens worden gesitueerd binnen een breder Europeesrechtelijk kader, met name binnen verschillende Europeesrechtelijke initiatieven die betrekking hebben op (elektronische) tolheffing. Hierbij kan met name worden gedacht aan de zgn. 'tolrichtlijn' van 17 juni 1999 (Richtlijn 1999/62/EG) en de richtlijn van 29 april 2004 betreffende de interoperabiliteit van elektronische tolheffingsystemen voor het wegverkeer in de Gemeenschap (Richtlijn 2004/52/EG). Middels dit wetgevend kader streeft de Europese Unie naar een Europees tolheffingsgebied ('EETS') waarbij weggebruikers door middel van één elektronisch registratie-instrument kunnen voldoen aan hun heffingsverplichtingen in alle Europese lidstaten. De uitrol van het EETS is momenteel nog in volle beweging. Zo diende de Europese Commissie op 31 mei 2017 nog een voorstel in tot aanpassing van de richtlijn van 29 april 2004.<sup>43</sup> De kilometerheffing is een 'tolgeld' in de zin van art. 2 van de tolrichtlijn en kan overeenkomstig dezelfde richtlijn bestaan uit een 'infrastructuurheffing' en/of een 'externekostenheffing'. De richtlijn schrijft vervolgens tarificatiemethodes voor, die bij de invoering van de kilometerheffing in acht werden genomen.

**18.** In navolging van deze Europeesrechtelijke initiatieven, sloten de drie gewesten reeds in 2011 een politiek akkoord betreffende de hervorming van de Belgische verkeersfiscaliteit. Dit leidde uiteindelijk tot het sluiten van een samenwerkingsakkoord op 31 januari 2014 betreffende de invoering van een kilometerheffing op het grondgebied van de drie gewesten.<sup>44</sup> Op 24 april 2014 werd dit samenwerkingsakkoord gewijzigd.<sup>45</sup> Dit samenwerkingsakkoord vormt het juridische raamwerk waarbinnen de drie gewesten ieder afzonderlijk hun eigen variant van de kilometerheffing kunnen vormgeven. Zo houden de gewesten de vrijheid om de toepasselijke tarieven te bepalen in functie van de eigen beleidsaccenten. Op 24 maart 2016 werd een volgend samenwerkingsakkoord afgesloten betreffende de oprichting van een bemiddelende instantie in het kader van de elektronische tolheffingsystemen op het grondgebied van de drie gewesten.<sup>46</sup>

**19.** In navolging van het initiële samenwerkingsakkoord, zoals nadien gewijzigd, voerden de drie gewesten elk afzonderlijk een kilometerheffing in. Het Vlaamse Gewest stemde het decreet van 3 juli 2015 tot invoering van een kilometerheffing en tot stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband.<sup>47</sup> De decretale regeling met betrekking tot de kilometerheffing werd daarmee opgenomen in de Vlaamse Codex

---

<sup>42</sup> Met 'geconcedeerd' wordt bedoeld op de vraag of het wegennet in kwestie al dan niet rechtstreeks in handen is van de overheid, dan wel of de wegen in concessie werden gegeven aan een ander orgaan. Zie art. 1, 10° Samenwerkingsakkoord van 31 januari 2014 tussen het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreffende de invoering van een kilometerheffing op het grondgebied van de drie gewesten, *BS* 14 mei 2014.

<sup>43</sup> Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the interoperability of electronic road toll systems and facilitating cross-border exchange of information on the failure to pay road fees in the Union (recast) COM/2017/0280 Final.

<sup>44</sup> Samenwerkingsakkoord van 31 januari 2014 tussen het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreffende de invoering van een kilometerheffing op het grondgebied van de drie gewesten, *BS* 14 mei 2014.

<sup>45</sup> Samenwerkingsakkoord van 24 april 2015 tot wijziging van het samenwerkingsakkoord van 31 januari 2014 tussen het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreffende de invoering van een kilometerheffing op het grondgebied van de drie gewesten, *BS* 16 juni 2014.

<sup>46</sup> *BS* 10 juni 2016.

<sup>47</sup> *BS* 10 augustus 2015.

Fiscaliteit. Het Waalse Gewest voerde een kilometerheffing in middels het decreet van 16 juli 2015 tot invoering van een kilometerheffing voor het wegengebruik door zware vrachtwagens.<sup>48</sup> Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gaat het om de ordonnantie van 29 juli 2015 tot invoering van een kilometerheffing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor zware voertuigen bedoeld of gebruikt voor het vervoer van goederen over de weg, ter vervanging van het eurovignet.<sup>49</sup>

#### 4.1.2. Fiscale architectuur van de Vlaamse kilometerheffing

**20.** De Vlaamse kilometerheffing wordt gedefinieerd als een *"afstandsgebonden heffing op het gebruik van de in het Vlaamse Gewest gelegen wegen, verschuldigd door iedere houder van een voertuig voor vrachtvervoer met een maximum toegelaten massa die meer bedraagt dan 3,5 ton"*.<sup>50</sup> Deze kilometerheffing is als belasting verschuldigd aan het Vlaamse Gewest.<sup>51</sup> De decretale bepalingen ter zake verwijzen dan ook naar het gewest als 'tolheffende instantie'. Teneinde concreet te bepalen voor het gebruik van welke wegen de kilometerheffing net verschuldigd is, werd het tolgebied van het Vlaamse Gewest vastgesteld (autosnelwegen, autosnelwegingen en andere gewestwegen, met uitzondering van havengebieden en geconcedeerde wegen zoals de Liefkenshoektunnel). Eenzelfde oefening werd gemaakt voor de andere gewesten. Zo heeft het Waalse Gewest zijn tolgebied in concessie gegeven aan de privépartner SOFICO.<sup>52</sup>

Conform art. 2 van de 'tolrichtlijn' werd de kilometerheffing ingevoerd als belasting die beide genoemde elementen (infrastructuurheffing en externekostenheffing) incorporeert.

Het belastbaar feit van de Vlaamse kilometerheffing is het gebruik dat een kwalificerend voertuig maakt van een niet-geconcedeerde weg. Het gaat om motorvoertuigen of samengestelde voertuigen, al dan niet uitsluitend bedoeld of gebruikt voor het vervoer van goederen over de weg, waarvan de maximaal toegelaten massa meer dan 3,5 ton bedraagt. Voertuigen die dus niet bestemd zijn of gebruikt worden voor het vervoer van goederen over de weg, vallen dus niet onder het toepassingsgebied van de kilometerheffing.<sup>53</sup> Daarnaast moet worden opgemerkt dat, zelfs al wordt er gebruik gemaakt van een kwalificerend voertuig, de kilometerheffing slechts verschuldigd zal zijn bij het gebruik van bepaalde wegen. Het gaat met name om autosnelwegen, wegingen en overige gewestwegen. Zoals reeds aangehaald vallen havengebieden en geconcedeerde wegen hier niet onder.

De heffingsplichtige/belastingplichtige is in beginsel de houder van het (kwalificerend) voertuig.<sup>54</sup> De houder van een voertuig is normaliter de persoon op wiens naam het kenteken van het voertuig is ingeschreven bij de overheid die is belast met het inschrijven van voertuigen of een buitenlandse equivalent daarvan. Voor voertuigen waarvoor geen kenteken is ingeschreven gaat het om de persoon die het voertuig feitelijk ter beschikking heeft. In het geval van een samengesteld voertuig gaat het om het kenteken van het motorvoertuig. In het geval het gaat om een geleased, verhuur of een aan een derde ter beschikking gesteld voertuig, kan de houder de derde, na hun gezamenlijk akkoord, aanwijzen als houder van het voertuig voor toepassing van de kilometerheffing. De initiële houder blijft echter solidair mee aansprakelijk voor de goede uitvoering van de verplichting onder de kilometerheffing van deze derde. Daarnaast bepaalt art. 3.10.4.5.1., tweede lid VCF dat voor wat betreft de invordering van de kilometerheffing dat in geval van niet-betaling door de houder van het voertuig van de verschuldigde heffing, degene die het voertuig feitelijk ter beschikking heeft (i.e. de

---

<sup>48</sup> BS 28 juli 2015.

<sup>49</sup> BS 12 augustus 2015.

<sup>50</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 7.

<sup>51</sup> *Ibid.*

<sup>52</sup> Merk op dat het Waalse Gewest dan ook het enige van de drie gewesten is dat de kilometerheffing juridisch heeft vormgegeven als een retributie, aangezien deze aan het Waalse Gewest is verschuldigd door de concessiehouder (met toepassing van 21% BTW). Het is deze concessiehouder die deze retributie vervolgens kan verhalen op de weggebruikers.

<sup>53</sup> Omzendbrief FB/VLABEL/2016/1 van 29 januari 2016; Omzendbrief FB/VLABEL/2017/1.

<sup>54</sup> Art. 2.4.2.0.1. VCF.

bestuurder) hoofdelijk gehouden is tot de betaling van de kilometerheffing, onder voorbehoud van verhaal tegen de houder van het voertuig.

De belastingplichtige is er steeds toe verplicht om, vóór het gebruik van een kwalificerende weg een zogeheten *on board unit* ('OBU') in het voertuig te installeren. Het gaat hier om een elektronische registratievoorziening die via GPS-signalen de afstand welke het kwalificerend voertuig aflegt, kan nagaan en de overeenkomstige kilometerheffing kan berekenen.

Vrijgesteld zijn kwalificerende voertuigen die tevens zijn vrijgesteld in het Waalse en Brussels Hoofdstedelijk Gewest, voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor en door defensie, bescherming van de burgerbevolking, brandweer en politie en die uiterlijk als zodanig herkenbaar zijn, voertuigen die speciaal voor medische doeleinden worden gebruikt en die uiterlijk als zodanig herkenbaar zijn en voertuigen die de aard hebben van landbouw-, tuinbouw- en bosbouwvoertuig, die slechts in beperkte mate worden gebruikt op de Belgische openbare weg en die uitsluitend worden gebruikt voor landbouw, tuinbouw, visteelt en bosbouw.<sup>55</sup> De drie laatstgenoemde vrijstellingen dienen echter vóór het begin van een belastbaar tijdperk te worden aangevraagd. Indien zij wordt toegekend, heeft een vrijstelling pas uitwerking op het belastbaar tijdperk dat volgt op de verlening van een vrijstelling. Een vrijstelling blijft gelden tot op het ogenblik dat niet meer zou zijn voldaan aan de voorwaarden die daaraan worden gesteld.

De belastbare grondslag wordt berekend op basis van het aantal afgelegde en geregistreerde kilometers, rekening houdend met de gewichtsklasse en de euronorm van het voertuig.<sup>56</sup>

Het tarief wordt vastgesteld aan de hand van een berekeningsformule zoals opgenomen in art. 2.4.4.0.1. e.v. VCF. Op de kilometerheffing worden geen opcentiemen geheven.

Wat betreft de aanslagtermijn bepaalt art. 3.3.3.0.1., §2, tweede lid VCF dat de kilometerheffing kan worden geheven gedurende vijf jaar vanaf de kalenderdag waarop de kilometers worden afgelegd op de niet-geconcedeerde weg.

#### **4.1.3. De complexe vormgeving van de kilometerheffing**

**21.** Tot hiertoe werden slechts de basiskenmerken van de kilometerheffing als belasting weergegeven. In de realiteit vormt de kilometerheffing echter een bijzonder complexe knoop van regelgeving die slechts met veel moeite kan worden ontward, in het bijzonder voor de belastingplichtige die met de belasting wordt geconfronteerd.

In dit verband werd reeds gewag gemaakt van het (complexe en aan evoluties onderhevig zijnde) Europeesrechtelijke kader, alsook van het samenwerkingsakkoord tussen de gewesten. Daarenboven rijst er verdere complexiteit op het zuiver legistische vlak doordat de Vlaamse kilometerheffing standaard is geïncorporeerd als belasting in de VCF, terwijl tegelijk de meeste procedurele bepalingen uit de VCF uitdrukkelijk buiten toepassing zijn verklaard voor de kilometerheffing als belasting (zie art. 3.1.0.0.1. VCF).

Het gaat met name om:

- Hoofdstuk 2 van Titel 3 VCF: inkohiering.
- Hoofdstuk 3 van Titel 3 VCF, met uitzondering van art. 3.3.1.0.11, 3.3.1.0.13, 3.3.2.0.1, eerste lid 10° en tweede lid, 6° en 3.3.3.0.1., §2, tweede lid VCF: aanslagprocedure.
- Hoofdstuk 4 van Titel 3 VCF: betalingen.
- Hoofdstuk 5 van Titel 3 VCF, met uitzondering van art. 3.5.3.0.2. VCF: bezwaar.
- Hoofdstuk 6 van Titel 3 VCF: ambtshalve ontheffing.
- Hoofdstuk 7 van Titel 3 VCF: nietigverklaring.

---

<sup>55</sup> Art. 2.4.6.0.1. VCF.

<sup>56</sup> Art. 2.4.3.0.1. VCF.

- Hoofdstuk 10 van Titel 3 VCF, met uitzondering van art. 3.10.3.1.1., §2, tweede lid en art. 3.10.4.5.1, tweede en derde lid VCF: invordering.
- Hoofdstuk 12 van Titel 3 VCF: verplichtingen van derden.

Tot 7 januari 2019 stond in artikel 3.1.0.0.1. VCF tevens nog de volgende passage: *“Voorgenoemde bepalingen blijven wel van toepassing op de administratieve geldboetes die worden opgelegd ingevolge overtredingen van de regelgeving inzake de kilometerheffing zodra deze ingekohierd worden.”* Specifiek voor de kilometerheffing betekent dit dat de regels van Titel 3 VCF (de procedurele bepalingen van de VCF) inderdaad van toepassing zijn op de administratieve geldboetes, ook al zouden de regels uit deze titel niet van toepassing zijn op de kilometerheffing als belasting.

De buitentoepassingverklaring van deze procedurele hoofdstukken van de VCF werd ingevoegd in de VCF bij decreet 25 maart 2016 houdende wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 wat de kilometerheffing betreft.<sup>57</sup> In de toelichting bij dit decreet werd gesteld dat met de invoeging van deze bepalingen werd beoogd om beter tot uiting te brengen dat Titel 3 VCF niet in zijn geheel van toepassing was op de kilometerheffing, maar dat de uitgesloten hoofdstukken wél van toepassing bleven op de ingekohierde boetes inzake de kilometerheffing. Het door de dienstverlener aan de belastingplichtige verstrekte betalingsdocument maakt een aanslag dan ook overbodig volgens de stellers van het ontwerp. Volgens de stellers bleek zulks al wel *“uit het gehele opzet van de kilometerheffing”*, maar werd omwille van redenen van transparantie en rechtszekerheid geëxpliciteerd.<sup>58</sup>

Vanaf 7 januari 2019 werd de zonet weergegeven passage<sup>59</sup> echter uit art. 3.1.0.0.1 VCF geschrapt door het decreet van 21 december 2018 houdende diverse fiscale bepalingen.<sup>60</sup> In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat de erin vervatte regeling betrekking heeft op de administratieve geldboetes betreffende de kilometerheffing.<sup>61</sup> De memorie stelt vast dat het door een lacune in de regelgeving niet duidelijk is welke invorderingsregels gelden voor de administratieve geldboetes die betrekking hebben op de kilometerheffing. Het decreet paste daarom art. 3.1.0.0.1. VCF en art. 3.18.0.0.1., §5 VCF aan ‘ter vereenvoudiging en verduidelijking’ van de betrokken regelgeving.<sup>62</sup> Voor de heffingen inzake de kilometerheffing wordt het kader sinds 7 januari 2019 geregeld door art. 3.1.0.0.1. VCF (wat net de VCF-bepalingen voor de kilometerheffing uitsluit), terwijl voor de administratieve geldboetes inzake de kilometerheffing nu het kader wordt geschept door art. 3.18.0.0.1. VCF. Verder in de memorie van toelichting wordt toegevoegd dat *“overeenkomstig het algemeen opzet van de Vlaamse fiscale codificatie, worden de geharmoniseerde procedureregels van Titel 3 van de VCF maximaal toegepast over de verschillende heffingen en administratieve geldboetes heen”*.<sup>63</sup> Maar dan toch niet voor de heffing van de kilometerheffing...

**22.** Het wettelijk procedureel kader van de Vlaamse kilometerheffing wordt dus deels vormgegeven door de VCF en deels door het decreet van 3 juli 2015 dat de kilometerheffing in Vlaanderen heeft ingevoerd. Meteen wordt daarmee ook duidelijk dat het procedurele kader van de kilometerheffing sterk afwijkt van de andere in de VCF vervat liggende Vlaamse belastingen (zie randnr. 11). Het voorgaande heeft eveneens belangrijke gevolgen voor de rol die VLABEL kan opnemen binnen het fiscale raamwerk van de kilometerheffing. Welke rol VLABEL exact kan opnemen, is *prima facie* niet geheel duidelijk vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Nochtans zou de belastingplichtige kunnen verwachten dat de rol die VLABEL opneemt (grotendeels) in het verlengde ligt van de rol die deze dienst kan opnemen voor andere in de VCF vervat liggende belastingen.

<sup>57</sup> BS 1 april 2016.

<sup>58</sup> Toelichting bij het voorstel van decreet houdende wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat de kilometerheffing betreft, *Parl.St.* VI. Parl. 2015-16, stuk 714-1, p. 2.

<sup>59</sup> *“Voorgenoemde bepalingen blijven wel van toepassing op de administratieve geldboetes die worden opgelegd ingevolge overtredingen van de regelgeving inzake de kilometerheffing zodra deze ingekohierd worden.”*

<sup>60</sup> BS 28 december 2019.

<sup>61</sup> Memorie van Toelichting bij het ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI. Parl. 2018-19, stuk 1716-1, p. 3.

<sup>62</sup> *Ibid*, p. 15.

<sup>63</sup> *Ibid*, p. 15.

Zoals in randnr. 11 bleek, dient een Vlaamse belasting in de regel volgens de VCF te worden betaald binnen een termijn van twee maanden vanaf verzending van de aanslag. Voor de kilometerheffing zal de belastingplichtige evenwel een termijn van 15 dagen voorgeschoteld kunnen krijgen. De exacte termijn hangt af van de algemene voorwaarden van de externe dienstverlener. Zo voorzien de algemene voorwaarden van Satellic dat enig saldo dat nog door de gebruiker zou zijn verschuldigd, betaald moet worden uiterlijk binnen 15 kalenderdagen na ontvangst van het betalingsdocument.<sup>64</sup> Ook een belastingplichtige die uitstel of spreading van betaling wil bekomen, zal zich in eerste lijn moeten richten tot de externe dienstverlener die met de inning en invordering werd belast. Weigert deze betalingsfaciliteiten toe te staan, dan komt het ons voor dat de belastingplichtige op basis van het gemeen recht de rechter zou kunnen verzoeken om uitstel van betaling toe te staan en de vorderingen te schorsen. Zo kan de rechter op grond van het gemeen recht, niettegenstaande ieder andersluidend beding, op verzoek van de schuldenaar gematigd uitstel van betaling verlenen en de vervolging doen schorsen, zelfs wanneer de schuld zou blijken uit een andere authentieke akte dan een vonnis.<sup>65</sup> De rechter dient van de wetgever evenwel met grote omzichtigheid om te gaan met deze bevoegdheid en dient bij zijn beoordeling de toestand van de partijen in acht te nemen en rekening te houden met de termijnen die de schuldenaar reeds heeft genoten. Waar ook overeenkomstig de VCF nalatigheidsinteressen worden aangerekend tegen een rentevoet van 7% op jaarbasis (zie randnr. 11), voorzien de algemene voorwaarden van Satellic dat verwijlinteressen wegens laattijdige betaling berekend worden aan de rentevoet zoals bepaald in de Wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties.<sup>66</sup>

Dit zijn maar enkele voorbeelden van de sterk afwijkende procedure waaraan de belastingplichtige voor de kilometerheffing is onderworpen. Verder (zie randnr. 30) zal blijken dat de belastingplichtige vooral met VLABEL in aanraking zal komen vóór het aangaan van een dienstverleningscontract met één van de erkende externe dienstverleners en wanneer er zou worden overgegaan tot sanctionering in het raam van de kilometerheffing, maar niet wanneer de belasting zelf wordt betaald.

**23.** Binnen het raamwerk van de kilometerheffing spelen dan ook verschillende instanties en dienstverleners een rol.

Vooreerst kan melding worden gemaakt van Viapass, een middels het intergewestelijk samenwerkingsakkoord opgericht Interregionaal Samenwerkingsverband. Luidens art. 19 van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord is Viapass een instelling met rechtspersoonlijkheid en heeft zij tot doel het verzorgen van de samenwerking, de coördinatie en het overleg tussen de gewesten, teneinde de doelstellingen uit het intergewestelijk samenwerkingsakkoord te verwezenlijken. In art. 19, §3 van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord staan vervolgens een twintigal bijzondere bevoegdheden opgesomd. Zo kan Viapass advies verlenen aan de tolheffende instanties (bv. het Vlaamse Gewest) en houdt Viapass toezicht op de dienstverleners in het kilometerheffingssysteem en oefent het controle uit op de storting van de verschuldigde heffing door de dienstverleners (andere dan de zogeheten *single service provider*) aan de tolheffende instanties. Viapass staat ook in voor een actieve gezamenlijke communicatie naar de gebruikers en belanghebbenden van de kilometerheffing. Het voorgaande leert echter dat Viapass in de eerste plaats een *go-between* is tussen de tolheffende instanties (de gewesten of de concessiehouder ingeval van een geconcedeerde weg) enerzijds en de *single service provider* en andere externe dienstverleners anderzijds.<sup>67</sup> De belastingplichtige zal doorgaans niet snel met Viapass in aanraking komen, tenzij in een uitzonderlijk geval (zie randnr. 30).

Daarnaast kent het systeem van de kilometerheffing een zogeheten '*single service provider*'. Deze *single service provider* is een dienstverlener waarmee een zogeheten DBFMO ('*design, build, finance maintenance and operate*')-overeenkomst werd gesloten en die onder zijn verantwoordelijkheid vaste en mobiele handhavingsapparatuur ter beschikking stelt aan de met de handhaving van de

<sup>64</sup> Art. 8.1. (e) Gebruikersovereenkomst – Algemene voorwaarden Satellic (mei 2018).

<sup>65</sup> Art. 1244, tweede lid B.W. jo. art. 1333 e.v. Ger.W.

<sup>66</sup> Art. 8.1. (f) Gebruikersovereenkomst – Algemene voorwaarden Satellic (mei 2018).

<sup>67</sup> Zie ook Jaarverslag Viapass 2016, p. 10, beschikbaar op: <http://www.viapass.be/jaarverslag2016/index.html#I/z>

kilometerheffing belaste gewesten. Het betreft hier een vorm van publiek-private samenwerking. Deze DBFMO-overeenkomst werd door Viapass afgesloten in naam en voor rekening van de gewesten en hun eventuele concessiehouders met de *single service provider*.<sup>68</sup> Deze DBFMO-overeenkomst had tot doel om een hoofdcontractor aan te duiden voor de uitbouw van het kilometerheffingssysteem en een eerste dienstverlener te kunnen aanstellen.<sup>69</sup> Uiteindelijk werd een dergelijke overeenkomst afgesloten met Satellic NV. Voor onze doeleinden is het vooral van belang dat Satellic NV eveneens een 'dienstverlener' is binnen het raamwerk van de kilometerheffing. Zij het wel een dienstverlener met een bijzondere opdracht en positie. Zo is Satellic NV als *single service provider* volgens art. 5 van het Vlaamse decreet van 3 juli 2015 ertoe gehouden om, zonder onderscheid, met iedere houder van een voertuig die daarom verzoekt een zogeheten 'dienstverleningsovereenkomst' te sluiten.<sup>70</sup> Dit ter garantie van de toegankelijkheid van het systeem voor iedereen.<sup>71</sup> In de hoedanigheid van 'dienstverlener' kan de belastingplichtige aldus wel degelijk in aanraking komen met Satellic NV in het raam van de kilometerheffing.

Tot slot kent het raamwerk van de kilometerheffing het begrip 'dienstverlener'. Dit begrip wordt gedefinieerd als "elke door een tolheffende instantie op haar tolgebied toegelaten juridische entiteit die een dienst aanbiedt van facturatie aan gebruikers, inning en afdracht aan de gewesten of aan de door hen aangeduide concessiehouders, van kilometerheffing op basis van door een elektronische registratievoorziening geregistreerde gegevens."<sup>72</sup> Volgens de website van Viapass kunnen belastingplichtigen een beroep doen op 6 dienstverleners: Axxès, Eurotoll, Telepass, Tol4Europe, Total en Satellic NV. Het is binnen het raamwerk van de kilometerheffing vooral met deze dienstverleners waarmee belastingplichtigen in aanraking kunnen komen. De dienstverlener treedt op als tussenpersoon tussen de tolheffende instantie en de houder van een voertuig.<sup>73</sup> Immers, de belastingplichtige ('houder van een kwalificerend voertuig') is verplicht om vóór het gebruik van enige weg voor dat voertuig een 'dienstverleningsovereenkomst' te sluiten met een erkende dienstverlener.<sup>74</sup> Dit wordt met zoveel woorden gesteld in art. 3.3.1.0.11, §1 VCF. De belastingplichtige dient alle noodzakelijke gegevens voor het sluiten van een dergelijke overeenkomst met betrekking tot het voertuig mee te delen aan de dienstverlener.

**24.** Aldus dient een belastingplichtige om aan diens wettelijke verplichtingen onder de Vlaamse kilometerheffing te voldoen een privaatrechtelijke overeenkomst af te sluiten met een erkende externe dienstverlener.<sup>75</sup> De vrijheid om niet te contracteren en de vrije keuze van medecontractant worden hierdoor aan banden gelegd. Dit wordt voor wat betreft de bevoegdheidsverdeling verantwoord in de memorie van toelichting van het decreet van 3 juli 2015.<sup>76</sup> In de memorie van toelichting wordt vermeld dat, in zoverre de bepalingen van het decreet er niet van afwijken, de regels van het gemeen verbintenissenrecht van kracht blijven.<sup>77</sup>

Het voorgaande impliceert dus dat, in de mate dat er geen decretale regeling wordt voorzien, de verhouding tussen de belastingplichtige en de dienstverlener vrij kan worden bepaald tussen de contracterende partijen. De praktijk leert dat de dienstverleners vooral werken met toetredingscontracten, waarbij de belastingplichtige *de facto* geen onderhandelingsmarge heeft.

---

<sup>68</sup> Zie ook art. 19, §2 van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord.

<sup>69</sup> Zie ook Jaarverslag Viapass 2014-2015, p. 20, beschikbaar op: <https://www.viapass.be/fileadmin/viapass/documents/download/jaarverslag2015finaalnls.pdf>

<sup>70</sup> Zie eveneens art. 5, 2° van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord.

<sup>71</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 10.

<sup>72</sup> Art. 1, 8° van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord. Zie ook art. 1.1.0.0.2., 7/1° VCF.

<sup>73</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 11.

<sup>74</sup> Zie art. 4, §2 van het intergewestelijk samenwerkingsverband.

<sup>75</sup> Art. 3.3.1.0.11, §1 VCF.

<sup>76</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 21-22.

<sup>77</sup> *Ibid*, 22.

In wat volgt wordt bij wijze van voorbeeld ingegaan op de schorsing van de dienstverleningsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de externe dienstverlener, om aan te kaarten dat dit vraagstuk *a fortiori* een illustratie vormt van het bijzonder complexe juridische kader dat de kilometerheffing kenmerkt.

Het decreet van 3 juli 2015 bepaalt onder meer welke diensten de dienstverlener minimaal dient te verstrekken aan de houder van een voertuig op grond van de dienstverleningsovereenkomst.<sup>78</sup> Zo dient de dienstverlener een OBU ter beschikking te stellen aan de houder van het voertuig, dient de dienstverlener in te staan voor het verzenden van een aangifte (met gegevens die noodzakelijk zijn voor de voldoening van de belasting) aan het Vlaamse Gewest<sup>79</sup>, de doorstorting van de kilometerheffing verschuldigd door de houder van het voertuig aan het Vlaamse Gewest<sup>80</sup>, de periodieke verzending van een betalingsdocument met daarop de bedragen die door de houder van het voertuig zijn verschuldigd en dergelijke meer. Het genoemde betalingsdocument dient ook de wijze te bevatten waarop de houder van het voertuig het document kan betwisten, alsook de termijn om dit te doen. Het decreet legt echter zelf geen termijn of werkwijze op. Art. 3.3.1.0.11, §2 VCF bepaalt daarnaast op limitatieve wijze de gevallen waarin de dienstverlener de dienstverleningsovereenkomst kan schorsen. Het betreft gevallen waarin de houder van het voertuig, of desgevallend de bestuurder:

- niet voldoet aan zijn betalingsverplichtingen jegens de dienstverlener, zoals die in de dienstverleningsovereenkomst zijn bepaald;
- in voorkomend geval, geen of een ontoereikend gegarandeerd betaalmiddel ter beschikking heeft gesteld;
- gebruikmaakt van de elektronische registratievoorziening op een wijze die strijdig is met de gebruiksaanwijzing die door de dienstverlener ter beschikking is gesteld;
- nalaat een defect aan de elektronische registratievoorziening te melden;
- of de instructies van de dienstverlener niet opvolgt met het oog op de vervanging of de herstelling van de defecte elektronische registratievoorziening.

In het geval van een eventuele schorsing brengt de dienstverlener de houder van het voertuig alsook VLABEL onmiddellijk op de hoogte van de schorsing van de dienstverleningsovereenkomst.

Het bestaan en niet opgeschort zijn van deze dienstverleningsovereenkomst is van groot belang, aangezien een belastingplichtige slechts voldoet aan diens verplichtingen onder de kilometerheffing indien er een geldige dienstverleningsovereenkomst is gesloten en voor zover deze niet is geschorst. Art. 7 van het decreet van 3 juli 2015 bepaalt in dit verband dat door het sluiten van een dienstverleningsovereenkomst en zolang als deze bestaat en de schorsing ervan niet is meegedeeld aan de tolheffende instantie, het bedrag van de door de houder van het voertuig verschuldigde kilometerheffing enkel kan worden ingevorderd bij de externe dienstverlener voor zover het bedrag van de verschuldigde heffing per houder van het voertuig kan worden bepaald. Het artikel bepaalt verder: *"zonder afbreuk te doen aan de contractuele verplichtingen van de dienstverlener jegens de tolheffende instantie, is de verschuldigde heffing alleen invorderbaar bij de dienstverlener als het bedrag van de verschuldigde heffing per houder van het voertuig kan worden bepaald."* Ook tussen de externe dienstverlener en de tolheffende instantie bestaat aldus kennelijk een contractuele verhouding (zie randnr. 47 e.v.).

Teneinde de betaling van de verschuldigde bedragen door de houder van het voertuig aan de externe dienstverlener te verzekeren, kan de dienstverleningsovereenkomst opleggen om een 'gegarandeerd

---

<sup>78</sup> Art. 6 Decreet 3 juli 2015.

<sup>79</sup> Het gaat echter niet om een aangifte zoals het in het fiscaal recht, zie daartoe art. 9 van het decreet van 3 juli 2015, alsook Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 11.

<sup>80</sup> Het feit dat de dienstverlener alle verplichtingen jegens de tolheffende instantie vervult, kan volgens de memorie van toelichting bij het decreet van 3 juli 2015 worden beschouwd als een dienst die ook de belastingplichtige ten goede komt, zie: Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 10.

betaalmiddel' ter beschikking te stellen. Het betreft hier een "betaalmiddel waarmee de dienstverlener de kilometerheffing en, in voorkomend geval, de aan de houder van het voertuig gefactureerde inningskosten op eerste verzoek kan innen, zonder verdere toelating van de houder van het voertuig en zonder dat deze de betaling die met het betaalmiddel werd verricht, kan annuleren".<sup>81</sup> De externe dienstverlener draagt immers het 'debiteurenrisico', zoals in de vorige alinea uiteengezet.

Een bijzondere vraag rijst wanneer de dienstverlener de dienstverleningsovereenkomst schorst op grond van één van de limitatief opgesomde schorsingsgronden. Zonet is reeds gebleken dat, indien er een geldige dienstverleningsovereenkomst is gesloten, de tolheffende instantie de verschuldigde heffing enkel kan invorderen bij de externe dienstverlener, zo lang als de schorsing ervan niet is meegedeeld aan de tolheffende instantie. Vraag is nu wat er dient te gebeuren wanneer de schorsing wél werd meegedeeld. In het intergwestelijk samenwerkingsakkoord wordt deze hypothese behandeld in art. 5, dat handelt over 'de inning, de invordering en de handhaving van de kilometerheffing en de overeenkomst tussen de houder van het voertuig en zijn dienstverlener'. Deze bepaling luidt: "De gewesten werken bij decreet respectievelijk ordonnantie en hun uitvoeringsbesluiten een innings-, invorderings- en handhavingssysteem uit dat onder meer is gestoeld op de volgende principes: [...] 8° de verschuldigde heffing wordt direct invorderbaar bij de houder van het voertuig vanaf het ogenblik van de in 6° bedoelde mededeling tot schorsing [i.e. de mededeling waarvan hoger sprake] aan de tolheffende instantie".

Welnu, in de memorie van toelichting aangaande art. 26 van het decreet van 3 juli 2015 wordt het volgende gesteld: "Paragraaf 2 bepaalt op limitatieve wijze de gevallen waarin de dienstverlener de uitvoering van de overeenkomst met de houder van het voertuig kan schorsen. [...] Van zodra de dienstverlener de schorsing van de dienstverleningsovereenkomst aan de tolheffende instantie heeft gemeld, moet de tolheffende instantie de verschuldigde kilometerheffing rechtstreeks bij de houder van het voertuig invorderen. Dit scenario wordt geregeld in het volgende artikel." (eigen onderlijning).<sup>82</sup> Art. 26 van het decreet van 3 juli 2015 voegde aldus art. 3.3.1.0.11. in de VCF in. Opvallend is nu dat in het volgende artikel van het decreet van 3 juli 2015, i.e. art. 27 (dat art. 3.3.1.0.13 VCF invoegde) géén melding meer wordt gemaakt van het genoemde scenario. Tevens is het opvallend dat een art. 3.3.1.0.12 VCF helemaal niet bestaat. Een dergelijk artikel werd dus ook niet ingevoegd door het decreet van 3 juli 2015. Het decreet, en evenmin de VCF, maakt verder geen expliciete melding van wat er dient te gebeuren in het geval de dienstverleningsovereenkomst werd geschorst.

Er mag van worden uitgegaan dat de belastingplichtige amper zijn weg vindt in dit chaotisch kluwen. Eén en ander wordt nog markanter wanneer de nota 'De procedure voor klachten & bezwaren inzake de kilometerheffing' van 15 maart 2016 in ogenschouw wordt genomen (hierna: 'de nota').<sup>83</sup> Ofschoon een dergelijke nota slechts een zeer geringe juridische waarde heeft, werd beoogd om (op vraag van de Vlaamse Ombudsman) een antwoord te bieden op de vraag wie de belastingplichtige kan aanspreken als hij klachten of bezwaren heeft over de kilometerheffing.

In deze nota wordt eerst gesteld dat "[d]e inning van de kilometerheffing is uitbesteed aan (een) dienstverlener(s) en de Vlaamse Belastingdienst (Vlabel) [...] nooit zelf [zal] overgaan tot de inning van de belasting. Vlabel komt enkel in actie in de volgende gevallen:

[...]

- Bij gebreke aan een geldige dienstverleningsovereenkomst of zodra we melding kregen van een dienstverlener dat een dienstverleningsovereenkomst geschorst werd, komt Vlabel (personeel handhavingscentrum) tussen, maar alleen voor het handhaving- of boeteaspect (nooit voor de inning van de kilometerheffing zelf). " (eigen onderlijning)

<sup>81</sup> Art. 1,11° van het intergwestelijk samenwerkingsakkoord.

<sup>82</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 22-23.

<sup>83</sup> Nota "De procedure voor klachten & bezwaren inzake de kilometerheffing", FB/Vlabel/I&R, 15 maart 2016, beschikbaar op: <http://docs.vlaamsparlement.be/pfile?id=1192096>

Verder in de nota wordt gesteld, onder de hoofding "Bezwaren mbt de administratieve geldboetes": "Van zodra VLabel evenwel de melding krijgt van de schorsing van de dienstverleningsovereenkomst, gaan we over naar het handhavingssysteem met beboeting [...] Vanaf dat moment wordt dus geen kilometerheffing/belasting meer geheven, maar louter de administratieve boete(s). Dit zolang de weggebruiker zijn situatie niet remedieert (m.n. door voor een (andere) geldige dienstverleningsovereenkomst én correct OBU-gebruik te zorgen)." (eigen onderlijning)

Aldus wekt het voorgaande minstens de schijn dat VLABEL zelf enkel het boete- en sanctiesysteem zal toepassen wanneer de houder van een kwalificerend voertuig toch gebruik maakt van de openbare weg indien de dienstverleningsovereenkomst werd geschorst. De sanctie wordt dan kennelijk door VLABEL in de nota beschouwd als een 'vervanging' voor de inning van de eigenlijke kilometerheffing. Dit is bijzonder, aangezien een fiscale sanctie doorgaans bovenop de inning van de niet-betaalde belastingen komt. In de decretale bepalingen zelf kan inderdaad geen bepaling worden teruggevonden die toelaat om de kilometerheffing rechtstreeks te innen bij de houder van het voertuig, zoals toch uiteengezet in art. 5, 8° van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord.

#### **4.1.4. Ingezoomd op enkele handhavingsaspecten van de kilometerheffing: verdere complexiteit**

**25.** Hierboven werd de complexe hypothese belicht waarin de houder van een voertuig in overtreding is doordat de dienstverleningsovereenkomst werd geschorst, wat luidens de decretale bepalingen slechts kan op grond van een aantal limitatief opgesomde schorsingsgronden. Ook wanneer gebruik wordt gemaakt van de openbare weg door een kwalificerend voertuig zonder dat er een dienstverleningsovereenkomst werd afgesloten, overtreedt de belastingplichtige de fiscale wet. Er werd dan ook opgemerkt dat in dat geval er kan worden overgegaan tot handhaving van de kilometerheffing.

Welnu, in beginsel zal het pas in dit stadium zijn dat de belastingplichtige (opnieuw) met VLABEL kan worden geconfronteerd (zie randnr. 30).

Alle inbreuken op de kilometerheffing kunnen worden gesanctioneerd aan de hand van een administratieve geldboete of een strafsanctie. We zitten hiermee terug in de procedure volgens de VCF.

**26.** Luidens art. 3.2.2.0.1. VCF mag van een belastingschuldige enkel een som worden gevorderd krachtens een uitvoerbaar verklaard kohier dat daartoe de inningstitel vormt. Dit geldt zowel voor de belastingen zelf als voor de eventuele administratieve geldboetes en belastingverhogingen.

Uitzondering wordt in het derde lid van deze bepaling echter gemaakt voor de boetes die worden opgelegd ingevolge overtredingen inzake de kilometerheffing. Deze kunnen door de bevoegde entiteit van VLABEL worden geïnd zonder toepassing van het kohier. Hoger werd ook al benadrukt dat het Hoofdstuk 'inkohiering' van Titel 3 in de VCF buiten toepassing is verklaard voor de kilometerheffing. Deze uitsluiting geldt zoals gezegd echter alleen voor de inning van de belasting zelf, en aldus niet voor de administratieve boetes. Deze laatste worden geregeld door art. 3.18.0.0.1., §5, tweede lid VCF. Deze bepaling luidt als volgt: "De administratieve geldboeten, vermeld in paragraaf 4/1, worden ingevorderd conform de bepalingen van titel 3, met uitzondering van artikel 3.1.0.0.1., eerste en tweede lid, en de bepalingen die louter betrekking hebben op een andere belasting als vermeld in titel 2 dan de kilometerheffing."

Concreet impliceert dit de volgende werkwijze. VLABEL zal eerst een PV worden versturen naar de houder van het voertuig, met daarin een uitnodiging tot betaling. Bij gebreke aan spontane betaling, zal de boete vervolgens worden ingekohierd, zodat deze alsnog van de belastingplichtige zal kunnen worden geïnd.

Merk op dat enkel wordt gesproken over de boetes die worden opgelegd ingevolge overtredingen inzake de kilometerheffing. Ook in andere procedurele bepalingen van de VCF wordt enkel gesproken over deze boetes en inderdaad niet over de belasting zelf. Dit spoort kennelijk met het hoger weergegeven standpunt van VLABEL dat deze dienst nooit tussenkomt bij het innen van de belasting zelf (zie randnr. 24).

VLABEL gaat er in de nota dan ook van uit dat de administratieve boetes ook kunnen worden ingekohierd.<sup>84</sup> Het geheel blinkt o.i. echter geenszins uit in transparantie of helderheid naar de rechtszoekende toe, ondanks het feit dat hoger werd weergegeven dat de decreetgever een vereenvoudiging en verduidelijking van het kilometerheffingcontentieux voor ogen had met de opeenvolgende wijzigingen betreffende het onderscheid tussen de procedure rond de inning van de belasting zelf en de procedure rond de administratieve geldboetes.

Uit art. 3.13.2.0.4. VCF volgt vervolgens dat indien de administratieve geldboetes die worden opgelegd ingevolge overtredingen van de regelgeving inzake de kilometerheffing niet worden betaald, de bestuurder van het voertuig dat aan een sanctie onderhevig is, de niet-betaalde sommen die voor het gecontroleerde voertuig verschuldigd zijn op het ogenblik van de vaststelling van de overtreding dadelijk moet betalen aan het bevoegde personeelslid, vermeld in artikel 3.13.2.0.3. VCF. Merk op dat in de decretale bepaling niet wordt gesproken over 'sommen', maar over de 'niet-betaalde belasting en toebehoren'. In de eerste zin van het artikel wordt het toepassingsgebied ervan echter beperkt tot de boetes die worden opgelegd betreffende de kilometerheffing.

Uit art. 3.18.0.0.1 VCF en i.h.b. §4/1 van dit artikel volgt dat voor de kilometerheffing slechts één administratieve geldboete kan worden opgelegd voor het totaal van de overtredingen, vermeld in de tabel die is opgenomen in het vierde lid van deze paragraaf, die gepleegd zijn met hetzelfde voertuig en vastgesteld zijn op dezelfde kalenderdag. Het toepasselijke tarief voor de administratieve geldboete is dat van de overtreding waarvoor het hoogste tarief geldt, overeenkomstig de tabel. Onverminderd de toepassing van het tweede lid van hetzelfde artikel, wordt er geen administratieve geldboete opgelegd voor iedere overtreding die werd begaan binnen een ononderbroken tijdvak van drie uren vanaf de vaststelling van een eerdere overtreding op de bepalingen van deze codex en de uitvoeringsbesluiten ervan of van de wetgeving van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest of het Waalse Gewest met betrekking tot de kilometerheffing, in zoverre de betrokken overtredingen werden begaan met hetzelfde voertuig en in zoverre een administratieve geldboete werd opgelegd voor de eerst begane overtreding.

**27.** Uit art. 3.15.3.0.11. VCF volgt wel nog dat indien de kilometerheffing zelf niet werd betaald, de rechtbank de nummerplaat van het voertuig verbeurd kan verklaren en de teruggave ervan kan bevelen aan de overheid die belast is met de inschrijving van de voertuigen. In het decreet wordt ditmaal wel enkel gesproken over de kilometerheffing zelf en niet over de boetes. Het is o.i. onduidelijk of het begrip 'kilometerheffing' hier ook de boetes impliceert. Zoals hoger gesteld wordt in de VCF doorgaans een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de kilometerheffing zelf en de genoemde boetes. Hoofdstuk 15 van Titel 3 VCF werd ook niet buiten toepassing verklaard voor de kilometerheffing zelf.

**28.** Aldus moet worden geconcludeerd dat de principiële band tussen de procedure die normaal geldt voor de belasting zelf en de mogelijks daarmee gepaard gaande administratieve sancties hier dus wordt doorbroken. De sanctie geniet een fundamenteel ander juridisch regime dan de belasting zelf. Dit zal nog verder worden geïllustreerd in de volgende randnummers. Dit alles werkt de onduidelijkheid voor de burger verder in de hand. De Vlaamse kilometerheffing is een bijzonder complex kluwen van wetgeving, waarbinnen het zeer moeilijk navigeren is voor de belastingplichtige.

---

<sup>84</sup> Nota "De procedure voor klachten & bezwaren inzake de kilometerheffing", FB/Vlabel/I&R, 15 maart 2016, beschikbaar op: <http://docs.vlaamsparlement.be/pfile?id=1192096>  
Zie ook: M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, "Van Eurovignet naar kilometerheffing in het complexe België", *LRB* 2016/3-4, 31.

#### **4.1.5. Ingezoomd op de rechtsmiddelen bij de kilometerheffing: nog meer complexiteit**

**29.** Vanuit het perspectief van de rechtsbescherming voor de belastingplichtige rijst daarnaast de vraag wanneer en bij welke instanties de belastingplichtige terecht kan in het geval deze bezwaar wenst te maken tegen de kilometerheffing of een administratieve sanctie die in het raam van deze heffing werd opgelegd, alsook wanneer de belastingplichtige een klacht wenst te formuleren. Aangezien dit niet met zoveel woorden uit de tekst van de VCF of het decreet van 3 juli 2015 valt af te leiden, zal de hogervermelde nota hierbij de eerste leidraad vormen.

**30.** Voorafgaandelijk aan het sluiten van een dienstverleningsovereenkomst, wat impliceert dat de houder van het voertuig nog geen gebruik maakt van de openbare weg (de dienstverleningsovereenkomst moet immers worden afgesloten vóór ingebruikname van de openbare weg), kan de belastingplichtige volgens de nota reeds bij VLABEL terecht voor vragen aangaande het materieel toepassingsgebied van de kilometerheffing als belasting of aangaande de mogelijkheid tot het verkrijgen van een vrijstelling. Er bestaat echter geen gereguleerde bezwaarprocedure bij VLABEL indien de belastingplichtige niet akkoord gaat met een eerdere beslissing over een (negatief beantwoorde) vrijstellingsaanvraag of een beslissing omtrent het materieel toepassingsgebied van de kilometerheffing. De nota stelt enkel dat met het oog op de klantvriendelijkheid een reactie zal worden verstrekt aan de belastingplichtige die toch contact opneemt met VLABEL. Het is een open vraag of aan een dergelijke reactie enige juridische waarde toekomt, dan wel of de belastingplichtige verdere juridische stappen kan zetten, en welke stappen dat dan wel zouden moeten zijn in geval deze niet akkoord is met het antwoord van VLABEL. In een omzendbrief<sup>85</sup> wordt nog toegevoegd dat de binnenlandse belastingplichtige die zich afvraagt of zijn voertuig is onderworpen aan de kilometerheffing zijn vraag kan richten tot een *single point of contact*. Er kan dan van dit SPOC een 'standpunt' worden gevraagd. Er bestaat geen garantie of termijn waarbinnen dit SPOC een antwoord dient te verstrekken. Indien de belastingplichtige het voertuig intussen in gebruik zou nemen, loopt deze wel het risico op sanctionering indien blijkt dat de kilometerheffing toch van toepassing was. De burger dient zich kennelijk hoe dan ook tevreden te stellen met het standpunt, indien en wanneer dit wordt bepaald.

Vervolgens wordt enkel een emailadres opgegeven dat de belastingplichtige vermoedelijk bij VLABEL brengt (het wordt niet geëxpliciteerd). Buitenlandse belastingplichtigen dienen zich luidens de omzendbrief te wenden tot Viapass, die de vraag zal doorspelen aan 'het meest gereede gewest'. Er is aldus geen garantie op gelijke behandeling en evenmin enige gereguleerde bezwaarmogelijkheid.

Er is dus noch een gereguleerde fiscale procedure voorhanden, noch een mogelijkheid tot bezwaar, zoals deze normaliter in fiscale procedures wel voorhanden zijn.

**31.** Van zodra er een geldige dienstverleningsovereenkomst is gesloten met een erkende externe dienstverlener, bestaat er geen mogelijkheid tot een gereguleerde administratieve bezwaarprocedure indien de belastingplichtige niet akkoord is met de concrete wijze van taxatie. Er wordt immers niet gewerkt met een aanslagbiljet, maar wel met een betalingsdocument dat afkomstig is vanwege de externe dienstverlener. Kennelijk is de relevante juridische verhouding volgens de nota dus enkel deze tussen de belastingplichtige en de externe dienstverlener. Deze wordt in de regel beheerst door de algemene voorwaarden die gelden tussen de houder van het voertuig en diens dienstverlener. Dit impliceert natuurlijk dat de mogelijkheden tot bezwaar en de procedure daartoe kunnen variëren.

Ter illustratie hieronder de relevante passage uit de Gebruikersovereenkomst van Satellic NV als *single service provider*:

---

<sup>85</sup> Omzendbrief FB/VLABEL/2017/1, p 5.

## 18. KLACHTEN

- (a) Gebeurlijke klachten van de Gebruiker met betrekking tot de door Satellic op grond van de Gebruikersovereenkomst geleverde diensten (zoals bijvoorbeeld, doch niet uitsluitend, klachten met betrekking tot de door Satellic uitgereikte facturen en/of de (niet) terugbetaling van de OBU Waarborg) moeten – op straffe van verval – aan Satellic ter kennis worden gebracht met behulp van het klachtenformulier beschikbaar op Satellic's Website, ten laatste binnen 30 kalenderdagen volgend op de gebeurtenis die aanleiding geeft tot de klacht.
- (b) **Diensten en facturen waaromtrent geen klacht werd ontvangen overeenkomstig artikel 18(a), worden onherroepelijk geacht door de Gebruiker te zijn aanvaard en kunnen niet meer worden betwist.**
- (c) Alle klachten die worden ingediend overeenkomstig dit artikel 18, zullen zonder verwijl door Satellic worden onderzocht en beantwoord.
- (d) Het indienen van een klacht overeenkomstig dit artikel 18, ontslaat de Gebruiker niet van zijn betalingsverplichtingen en andere verplichtingen onder de Gebruikersovereenkomst.
- (e) Klachten in verband met:
  - (i) de Kilometerheffingregelgeving en de toepasselijke Kilometerheffing tarieven;
  - (ii) de betaalmethodes die door de Gebruiker worden gebruikt;kunnen niet aan Satellic worden gericht, maar moeten worden gericht aan, respectievelijk, (i) de terzake bevoegde autoriteiten of (ii) de betaaldienstverlener.

Zodra er inderdaad een geldige dienstverleningsovereenkomst is, maar de belastingplichtige niet akkoord is met de '(wijze van) taxatie' (*sic* in de nota te lezen), kan een zogenaamd niet-administratief 'bezwaar' (*sic* in de nota te lezen) worden ingediend bij de externe dienstverlener, welke deze ook mag zijn. Verder specificeert de nota dat het in deze gevallen gaat om 'klachten betreffende de inning' van de kilometerheffing. Daartoe wordt in de nota verwezen naar de vermelding onderaan de afrekening van de kilometerheffing en naar punt 2 van de nota betreffende de klachtenmogelijkheid.

Er is dus helemaal geen sprake van een 'bezwaar' in enige administratiefrechtelijke zin maar louter van een (contractueel, via bv. de algemene voorwaarden van Satellic, gemoduleerde) klachtenmogelijkheid. Een administratief bezwaar is in de regel, en zéker in fiscaalrechtelijke aangelegenheden, nochtans een eerste stap in de rechtsbescherming van de belastingplichtige die moet worden genomen vooraleer naar de rechter kan worden gestapt in het geval er zich een geschil voordoet. De belastingplichtige komt dus in beginsel niet terecht bij een overheid, maar bij een private dienstverlener. De nota stelt echter nog dat bezwaren die betrekking zouden hebben op het materieel toepassingsgebied of vrijstellingen door de dienstverlener dienen te worden overgemaakt aan de betrokken tolheffende instantie.

In het geval van de kilometerheffing wordt de belastingplichtige verplicht ofwel een loutere klacht in te dienen bij de serviceprovider (bv. Satellic) zelf, ofwel rechtstreeks een beroep op de rechter te moeten doen (aangezien er geen verplicht voorafgaand uit te putten administratief bezwaar is). Dit laatste is vaak een te grote (financiële) drempel voor de belastingplichtige en is proceseconomisch inefficiënt. Bovendien rijst hier de vraag of dit wel een 'geschil betreffende de toepassing van een belastingwet' (art. 569, lid 1, 32° Ger.W.) is (zie randnr. 11). En indien men zich tot de rechter wendt, is de tegenpartij dan VLABEL of een private partij (bv. Satellic)? De nota doet alleszins uitschijnen dat het wel degelijk zou gaan om een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet, daar in de nota wordt gesproken over een niet-akkoord "*met de (wijze van) taxatie*".<sup>86</sup> De enige in aanmerking komende rechtsverhouding is *prima facie* echter deze tussen de belastingplichtige en de externe dienstverlener. Bovendien is het nog maar de vraag of de rechter de zaak ontvankelijk zou verklaren, indien een belastingplichtige een 'fiscaal' geschil inluit tegen een private dienstverlener, met wie de belastingplichtige in een contractuele verhouding staat. Geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet veronderstellen in beginsel een geschil tussen burger en bestuur.<sup>87</sup> De parlementaire voorbereiding van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken maakt wel gewag van het gegeven dat ook geschillen tussen

<sup>86</sup> Zie p. 3 van de nota.

<sup>87</sup> P. VAN ORSHOVEN, "Administratieve rechtbanken? Ja en nee. Pleidooi voor jurisdictioneel monisme", *RW* 1994-95, 497, nr. 2.

belastingplichtigen een 'geschil betreffende de toepassing van een belastingwet' kunnen zijn.<sup>88</sup> Concreet wordt hierbij verwezen naar een geschil tussen een leverancier en een afnemer betreffende het BTW-stelsel. Dit is echter allerminst zeker.<sup>89</sup> Daarnaast is het BTW-stelsel in deze ook helemaal niet vergelijkbaar met het systeem van de kilometerheffing (zie randnr. 44). In het geval van de kilometerheffing is er in deze hypothese geen geschil tussen belastingplichtigen voorhanden. Alleen de houder van het voertuig is belastingplichtige. Het is dan ook veelzeggend dat in de memorie van toelichting niet wordt verwezen naar een geschil tussen een BTW-plichtige verkoper en de eindgebruiker die de BTW draagt, maar géén belastingplichtige is. Realistischer is dat een dergelijk geschil betreffende de kilometerheffing aanhangig zal moeten worden gemaakt voor de ondernemingsrechtbank, aangezien het een geschil tussen ondernemingen in de zin van art. I.1, 1° WER betreft.<sup>90</sup> Indien het geschil wordt ingeleid voor de rechtbank van eerste aanleg, kan de dienstverlener of zelfs de rechter zelf, mogelijks een exceptie van onbevoegdheid opwerpen.

De weg van de klacht biedt ook geen degelijke rechtsbescherming voor de belastingplichtige, en dit om verschillende redenen. De eerste is dat luidens de algemene voorwaarden van Satellic zijn klacht reeds binnen de 30 kalenderdagen bij Satellic moet toekomen: er heerst dus een zeer korte termijn voor het indienen van de klacht (zeker in vergelijking met de standaardbezwaartermijn in de VCF van 3 maanden in art. 3.5.2.0.1. VCF en in vergelijking met de termijn van 1 jaar voor een klacht op grond van het klachtendecreet van 1 juni 2001 en een termijn van 1 jaar in het Ombudsdecreet). In de algemene voorwaarden van Satellic is bovendien geen behandelingstermijn voor de klacht voorzien. Er staat enkel dat klachten 'zonder verwijf' door Satellic zullen worden onderzocht en beantwoord. Opnieuw betreft het een belangrijk verschil met de administratieve regelgeving, waar vaak wel termijnen worden voorzien. Zo schrijft het klachtendecreet voor dat een klacht binnen de 45 dagen zal worden behandeld.

Ook kan de belastingplichtige zich luidens de nota in tweede lijn richten tot de klachtendienst van het Departement Financiën en Begroting van de Vlaamse overheid en in derde lijn tot de Vlaamse Ombudsdienst. De vraag rijst of dit een geldig ingediende klacht vooronderstelt bij een externe dienstverlener volgens de hierboven aangegeven regels in de algemene voorwaarden van bv. Satellic. Deze voorafgaandelijke stap staat evenwel nergens vermeld in het klachtendecreet van 2001 en zou dus niet mogen worden opgelegd aan de belastingplichtige. Anders lijkt de bestuursinstelling het klachtendecreet te schenden. Indien deze klacht toch kan/zal worden behandeld door het Departement Financiën en Begroting (en de Vlaamse Ombudsdienst), zijn de algemene voorwaarden van de externe dienstverlener overbodig. Immers, indien de termijn van 30 dagen niet zou worden gerespecteerd door Satellic en dus geen geldige klacht zou kunnen worden ingediend bij Satellic, kan de belastingplichtige zich tóch nog wenden tot de tweede en de derde lijn. Maar zelfs indien dit zou kunnen, is het denkbaar dat belastingplichtigen op het verkeerde spoor worden gezet: de algemene voorwaarden van Satellic doen dan uitschijnen dat géén geldige klacht meer kan worden geformuleerd.

Bovendien kan ook de contractuele aard van de verhouding tussen de belastingplichtige en de serviceprovider tot bijkomende problemen leiden. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag naar het lot van verschillende contractenrechtelijke mechanismen, wanneer deze zouden kunnen worden ingeroepen door de belastingplichtige. Wanneer een contractspartij bijvoorbeeld van mening is dat de tegenpartij in gebreke blijft, geniet deze contractpartij op basis van art. 1131 en 1134 Burgerlijk Wetboek het recht om de uitvoering van de eigen verplichtingen onder de overeenkomst op te schorten (de zgn. *exceptio non adimpleti contractus* of ENAC). Het wettelijk kader van de kilometerheffing zorgt echter voor een machtsonevenwicht tussen de belastingplichtige en de serviceprovider. In het raam van een geschil kan de toepassing van een contractenrechtelijk instrument als de ENAC door de

---

<sup>88</sup> Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en bij het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/1 en 1342/1, 37.

<sup>89</sup> Zie: 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 14.

<sup>90</sup> Art. 573 Ger.W. Immers, zowel de externe dienstverlener als de belastingplichtige zullen binnen het raamwerk van de huidige kilometerheffing 'ondernemingen' zijn in de zin van art. I.1, 1° WER.

belastingplichtige op moeilijkheden stuiten. De service provider zou immers kunnen reageren door de overeenkomst op te schorten, conform de limitatief bepaalde schorsingsgronden. Het gevolg is dat de belastingplichtige riskeert te worden gesanctioneerd door de overheid. Immers, het niet voldoen van betalingsverplichtingen ten aanzien van de externe dienstverlener vormt volgens de decretale bepalingen een voldoende reden om tot schorsing van de overeenkomst over te gaan.

Met andere woorden: het laten innen van een belasting door een private entiteit, op grond van een contractuele verhouding met de belastingplichtige, kan op het eerste gezicht het contractuele 'evenwicht' dat normaliter zou moeten gelden tussen twee contractspartijen verstoren. In de memorie van toelichting bij het decreet van 3 juli 2015 staat dit met zoveel woorden: "*indien de houder van het voertuig [...] zijn overeenkomst niet naleeft waardoor de uitvoering van de overeenkomst wordt geschorst, dan begaat hij een inbreuk op de regelgeving inzake de kilometerheffing en kan het betrokken gewest overgaan tot handhaving*".<sup>91</sup> Hoger (randnr. 24) werd een gelijkaardige bedenking reeds geformuleerd inzake de toetredingscontracten die door de dienstverleners worden gebruikt.

De complexiteit van deze procedure en de vele onduidelijkheden die erin vervat liggen, doen op het eerste gezicht sterk afbreuk aan de rechtsbescherming voor de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige dus problemen ervaart met de inning van de kilometerheffing als belasting, kan de belastingplichtige geen beroep doen op de geëigende fiscale wijze van administratief bezwaar. Wat de belastingplichtige dan wél kan doen is nodeloos ingewikkeld, zeer moeilijk te begrijpen en heeft weinig aanschijn van rechtszekerheid qua oplossing. Verschillende serviceproviders zullen overigens verschillende algemene voorwaarden hanteren, wat opnieuw tot een verschil in behandeling van verschillende belastingplichtigen aanleiding kan geven. Nochtans gaat het in ieder geval telkens om dezelfde belasting.

**32.** Indien het gaat om een bezwaar met betrekking tot een administratieve geldboete opgelegd in het raam van de kilometerheffing, dient de belastingplichtige zich wel te wenden tot VLABEL. De nota stelt dat indien bv. de dienstverleningsovereenkomst werd geschorst, er kan overgegaan worden tot handhaving. Er wordt vanaf dat ogenblik luidens de nota geen belasting meer geheven, maar slechts de administratieve boete.

In de eerste plaats zal een PV worden verstuurd naar de houder van het voertuig, met daarin een uitnodiging tot betaling. Hierbij is opnieuw geen gereguleerde bezwaarmogelijkheid. Het PV zou wel steeds contactgegevens moeten bevatten van VLABEL, maar enig contact met deze dienst geschiedt dus buiten enige gereguleerde fiscale procedure om. Tevens wordt vermeld dat er op een eventueel later aanslagbiljet toch een bezwaarmogelijkheid zal zijn voorzien.

Bij gebreke aan spontane en tijdige betaling, zal de boete worden ingekohierd. Pas dan zal de algemene gereguleerde administratieve bezwaarprocedure bij VLABEL kunnen worden gevoerd. Pas bij een beslissing tegen dit bezwaar, zal melding worden gemaakt van de bevoegde rechtbank.

**33.** Voor wat betreft de klachtenmogelijkheid moet eveneens een onderscheid worden gemaakt tussen de inning van de belasting zelf n.a.v. het betalingsdocument vanwege de dienstverlener en klachten m.b.t. de administratieve geldboetes en de toepassing van de regelgeving zelf:

- Voor klachten met betrekking tot de inning van de belasting, dient de belastingplichtige zich te wenden tot de private externe dienstverlener, en dit op basis van de algemene voorwaarden in diens contract met deze dienstverlener. In tweede lijn kan de belastingplichtige zich zoals gezegd richten tot de klachtendienst van het departement Financiën en Begroting en in derde lijn tot de Vlaamse Ombudsman.
- Voor klachten met betrekking tot de opgelegde administratieve geldboetes, dient de belastingplichtige zich in de eerste plaats te wenden tot de klachtendienst van het departement

---

<sup>91</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 8.

Financiën en Begroting vóór de inkohiering van de boete. Vanaf de inkohiering van de boete, kan de belastingplichtige enkel gebruik maken van de voorziene administratieve bezwaarprocedure, zodat de klachtendienst van het departement Financiën en Begroting niet verplicht is om een klacht te behandelen. Er wordt in de nota niets gezegd over het lot van een lopende klacht, wanneer de boete door VLABEL intussen zou worden ingekohierd. De belastingplichtige is ook niet op de hoogte van een inkohiering. Na afwijzing van het bezwaar kan opnieuw een klacht worden ingediend bij de klachtendienst. Vervolgens kan de belastingplichtige zich nog wenden tot de Vlaamse Ombudsman.

- Klachten betreffende de toepassing van de regelgeving betreffende de kilometerheffing en die geen verband houden met het betaaldocument van de externe dienstverlener, worden behandeld door de klachtendienst van het departement Financiën en Begroting en vervolgens eventueel door de Vlaamse Ombudsman. Het gaat hier bijvoorbeeld om klachten betreffende de toepassing van de regels inzake de belastbare materie, de vrijstellingen en betreffende de behandeling van de georganiseerde administratiefrechtelijke beroepsmogelijkheden.

**34.** Uit het voorgaande kan enkel worden besloten dat onduidelijkheid troef is voor de belastingplichtige die binnen het raamwerk van de kilometerheffing een beroep wenst te doen op zijn of haar klachten- of bezwaarrecht. Daar waar de belastingplichtige zich in het raam van een normale fiscale procedure kan wenden tot de belastingheffende overheid, wordt dit evidente verband binnen het raamwerk van de kilometerheffing doorbroken door de tussenplaatsing van een externe dienstverlener, die in een contractuele verhouding staat tot de belastingplichtige en de eigen algemene voorwaarden aan deze belastingplichtige oplegt. Het gevolg is dat de exact geldende juridische verhoudingen eerder obscuur worden. De belastingplichtige kan dan ook pas beroep doen op het eengemaakt procedureel kader van de VCF indien en wanneer het reeds tot een ingekohierde administratiefrechtelijke geldboete is gekomen. In veel andere gevallen, geniet de belastingplichtige weinig tot geen procedurele garanties op een tijdige en bevredigende behandeling van een klacht of bezwaar. Het obscuur karakter van de exacte juridische verhoudingen voor fiscale doeleinden wordt evenzeer gevoeld wanneer de vraag of een eventueel juridisch geschil al dan niet kan worden beschouwd als een 'geschil betreffende de toepassing van een belastingwet'. Bovendien rijst de vraag naar de feitelijke evenwaardigheid van de contractspartijen, nu de belastingplichtige wettelijk verplicht is om te contracteren en ervoor te zorgen dat de dienstverlener geen aanleiding heeft om het contract op te schorten. Dit werd aangetoond door middel van het voorbeeld van de ENAC.

#### **4.2. De verhouding tussen de tolheffende instantie en de externe dienstverleners voor fiscale doeleinden: 'outsourcing' van (bepaalde aspecten van) de 'dienst' van de belasting**

##### **4.2.1. Welke aspecten van de dienst van de belasting worden geoutsourced in het raam van de kilometerheffing?**

**35.** Hoewel de houder van een voertuig uitdrukkelijk wordt aangewezen als 'belastingplichtige' in de VCF, is de belastingplichtige in feite niet de werkelijke 'debiteur' van de belasting ten aanzien van de overheid. Luidens art. 9 van het decreet van 3 juli 2015 doet de externe dienstverlener dagelijks een aangifte aan de tolheffende instantie door middel van een elektronisch databestand.

Hoger (zie randnr. 24) werd reeds gesteld dat indien er een geldige dienstverleningsovereenkomst is gesloten en de schorsing van deze overeenkomst nog niet werd meegedeeld aan de tolheffende instantie, de tolheffende instantie de verschuldigde belasting enkel kan invorderen bij de externe dienstverlener. Deze draagt dus het zogeheten 'debiteurenrisico', aangezien de belastingplichtige zelf de heffing in beginsel niet zal (of kan) voldoen. De dienstverlener staat ook zelf in voor de correcte doorstorting van de belasting. Voor wat betreft de inning van de belasting zelf is dus iedere rechtstreekse juridische verhouding tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige schijnbaar afwezig.

Art. 7, §1 van het decreet van 3 juli 2015 bepaalt inderdaad dat de externe dienstverlener de belasting int 'in naam en voor rekening van' het Vlaams Gewest. De dienstverlener reikt daarbij een

factuur/betalingsdocument uit aan de belastingplichtige.<sup>92</sup> In de memorie van toelichting bij het decreet van 3 juli 2015 wordt, geheel in de lijn van het 'in naam en voor rekening van'-criterium uit art. 7 gesteld dat de externe dienstverlener de lasthebber is van de tolheffende instantie. Verder gaan we hier uitgebreid op in (zie randnr. 52 e.v.).

**36.** Hoewel de 'dienst' van een belasting in al haar aspecten in beginsel toekomt aan het bestuursorgaan waardoor deze dienst wordt uitgeoefend, vormt de kilometerheffing een voorbeeld van een belasting waarbij bepaalde aspecten van deze dienst worden 'uitbesteed' ('*geoutsourced*') aan een derde. Onder *outsourcing* kan voor doeleinden van voorliggend onderzoek worden verstaan: het uitbesteden van procesonderdelen van de dienst van de belasting aan een derde, die een externe organisatie vormt.<sup>93</sup>

**37.** Op grond van het voorgaande kan dan ook worden geconcludeerd dat VLABEL in dit verband verschillende aspecten van de dienst van de belasting heeft uitbesteed aan de dienstverlener. Het gaat met name om de volgende aspecten daarvan (zie ook randnr. 6):

- de bevoegdheid tot feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag. Immers, het belastbaar feit (i.e. het gebruik maken van de openbare weg met een kwalificerend voertuig) en de berekening van de eigenlijke heffing op grond van de tariefformules wordt waargenomen door de externe dienstverlener, die hiertoe een OBU ter beschikking stelt aan de belastingplichtige;
- de berekening van de belasting wordt eveneens waargenomen door de externe dienstverlener op grond van de gegevens die worden geregistreerd door de OBU. De belastingplichtige neemt kennis van de berekening via een betalingsdocument uitgaande van de externe dienstverlener;
- de inning en invordering van de belasting gebeurt eveneens door de externe dienstverlener;
- ook wat betreft de betwistingen zal de belastingplichtige zich, indien er een dienstverleningsovereenkomst is afgesloten, in eerste instantie moeten wenden tot de externe dienstverlener.

Enkel de controleaspecten worden in deze waargenomen voor VLABEL zelf. Besloten kan dus worden dat de meerderheid van de aspecten die de dienst van de belasting uitmaken in het geval van de kilometerheffing worden uitbesteed aan de externe dienstverleners. Hoewel art. 7 van het decreet van 3 juli 2015 vooral lijkt te doelen op een *outsourcing* van de inning en invordering van de belasting, gaat de eigenlijke *outsourcing* van de dienst van de belasting in het raam van de kilometerheffing heel wat verder dan dit.

#### **4.2.2. 'Outsourcing' van de dienst van de belasting nader beschouwd: evaluatie**

**38.** *Outsourcing* is geen geheel nieuw fenomeen in het Vlaamse fiscale landschap. Zo besteedde het Vlaamse Gewest tot 1 mei 2007 de inning van bv. de onroerende voorheffing uit aan de intercommunale CIPAL. Ook de VMM heeft in het verleden beroep gedaan op de diensten van CIPAL voor de inning van bepaalde milieuheffingen, zoals de grondwaterheffing. Voor wat betreft de onroerende voorheffing, kaderde de *outsourcing* van de inning van deze belasting binnen de beslissing van het Vlaamse Gewest om de onroerende voorheffing zelf te innen. Deze eigen inning kaderde in het streven naar een verhoogde fiscale autonomie.<sup>94</sup> De inning en invordering van de onroerende voorheffing bleek te complex voor de toenmalige Vlaamse administratie om zelf ter harte te nemen. Om deze reden werd overgegaan tot een uitbesteding ervan aan een (semi-)private partner. Reeds in 2003 werd gewag gemaakt van het voornemen van de Vlaamse overheid om de inning en invordering van de onroerende voorheffing in eigen beheer te nemen.<sup>95</sup> Hiertoe werd 10

<sup>92</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 11.

<sup>93</sup> Deze omschrijving is gebaseerd op de omschrijving van dit begrip die wordt gebruikt door het Rekenhof: Verslag van het Rekenhof over de invordering en inning van milieuheffingen, *Parl.St.* VI. Parl. 2000-01, Stuk 38-1, p. 19.

<sup>94</sup> Belastingdienst voor Vlaanderen, Onroerende voorheffing, Jaarverslag 2004, p. 9. Beschikbaar op: [https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag\\_2004.pdf](https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag_2004.pdf)

<sup>95</sup> Belastingdienst voor Vlaanderen, Onroerende voorheffing, Jaarverslag 2003, p. 8. Beschikbaar op: [https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag\\_2003.pdf](https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag_2003.pdf)

juli 2003 een aanvullingsovereenkomst gesloten tussen de Vlaamse overheid en CIPAL voor een termijn van 5 jaar. De uitbesteding werd dus gezien als een tijdelijke situatie. Opvallend is dat de *outsourcing* niet tot gevolg had dat de overheid een aantal voor een belastingmaatregel essentieel geachte taken afstootte. Hoewel CIPAL verantwoordelijk was voor de inning en invordering van de belasting, was de Vlaamse overheid als enige bevoegd voor een aantal taken die enkel de overheid kan waarnemen, zoals bijvoorbeeld de uitvoerbaarverklaring van kohieren, beslissingen over bezwaarschriften en dergelijke meer.<sup>96</sup>

Uit het jaarverslag van het Agentschap Vlaamse Belastingdienst betreffende de onroerende voorheffing van 2007 blijkt dat de uiteindelijke overname van de gehele dienst door VLABEL van de onroerende voorheffing een logisch gevolg was van de verdergezette uitbouw van een eigen, volwaardige Vlaamse fiscale administratie.<sup>97</sup> Bovendien, zo stelt het jaarverslag, kwam al het personeel dat werd ingezet voor de onroerende voorheffing zo onder één hiërarchische structuur te staan, een belangrijke factor in deze beslissing.<sup>98</sup> Dit impliceert naar eigen zeggen meer éénheid van beslissing en een vlotter doorvoeren van interne proceswijzigingen, alsook efficiëntie van dienstverlening naar de burger toe. Uit een beleidsbrief van de Vlaamse minister voor Financiën en Begroting van 25 oktober 2005<sup>99</sup> werd verder benadrukt dat de *outsourcing* van belastingtaken slechts een tijdelijke toestand mocht zijn en wordt de beslissing tot overname van de volledige dienst voor de Vlaamse fiscale administratie verder verantwoord. In het raam van de voorgenomen overname van de dienst van de verkeersbelastingen merkte de minister nog op "*dat men met belastingen beter niet experimenteert*".<sup>100</sup>

Kortom, nadat de uitbouw van een eigen Vlaamse fiscale administratie nagenoeg was gerealiseerd, zag het beleid geen verdere reden meer om de *outsourcing* van bepaalde aspecten van de dienst van de belasting te handhaven.

**39.** Gelet op het grote belang van belastingen als overheidsprerogatief, formuleerde het Rekenhof enkele aanbevelingen waaraan een eventuele *outsourcing* van belastingtaken zou moeten voldoen.<sup>101</sup>

Zo vergt eventuele *outsourcing* voorafgaande decretale machtiging en een beslissing van het hoogste beheersorgaan (bv. de bevoegde minister). Aangezien de inning van belastingen een kerntaak is van de overheid volgens het Rekenhof, moet de overheid bij eventuele *outsourcing* voldoende sturingskracht behouden en dus inzicht en controle hebben.<sup>102</sup> Deze bemerking kan eveneens worden gekaderd binnen het belang van het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel, dat vervat ligt in art. 170 GW.<sup>103</sup> De Grondwet verplicht de wetgever o.a. om alle essentiële elementen van een belasting bij wet te regelen. Het betreft minstens de aanwijzing van de belastingplichtige, de belastbare materie, de belastbare grondslag, het belastingtarief en eventuele vrijstellingen over verminderingen. Het fiscaal legaliteitsbeginsel en daarmee ook de belastingheffing als overheidsprerogatief bij uitstek nemen een scharnierplaats in binnen het Belgische grondwettelijk bestel.

**41.** Het voorgaande wordt ook bevestigd in de zeer schaarse rechtsleer die de hypothese van *outsourcing* van belastingen behandelt. Ook in de rechtsleer wordt er op gewezen dat de invordering van belastingen een kerntaak is van de overheid.<sup>104</sup>

---

<sup>96</sup> *Ibid*, p. 8.

<sup>97</sup> Agentschap Vlaamse Belastingdienst, Onroerende voorheffing, Jaarverslag 2007, p. 8. Beschikbaar op: [https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag\\_2007.pdf](https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag_2007.pdf)

<sup>98</sup> *Ibid*.

<sup>99</sup> Beleidsbrief Financiën en Begroting van 25 oktober 2005, *Parl.St.* VI. Parl. 2005-06, Stuk 542-1, p. 25.

<sup>100</sup> *Ibid*, p. 28.

<sup>101</sup> Verslag van het Rekenhof over de invordering en inning van milieueffingen, *Parl.St.* VI. Parl. 2000-01, Stuk 38-1, p. 41.

<sup>102</sup> *Ibid*, p. 64; H. MATTHIJS, "Naar een Vlaamse fiscale administratie in de 21<sup>e</sup> eeuw" in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN (eds.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1998, 424.

<sup>103</sup> Zie daarover o.a. J.J. COUTURIER, B. PEETERS, E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 13 e.v.

<sup>104</sup> K. DEKETELAERE, "Gewestbelastingen: enkele bedenkingen bij het verleden, het heden en de toekomst" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Jaarboek Lokale en Regionale Belastingen 2003-2004*, Brugge, die Keure, 2004, 161.

Als groot nadeel van *outsourcing* wordt genoemd dat de deskundigheid in handen komt van de private sector en de overheid minder greep heeft op een private actor dan op de eigen diensten.<sup>105</sup> De rechtsleer voegt hieraan toe dat in een parlementaire democratie het aan de overheid is om belastingen te innen en dat de mogelijkheid van *outsourcing* enkel te overwegen valt bij kleinere, minder confidentiële belastingen.<sup>106</sup> De uitvoering van de fiscale wet is ook de natuurlijke taak van de uitvoerende macht, zo stelt VAN ORSHOVEN, vanaf de algemene regeling van de niet-essentiële elementen van de belasting *in abstracto* tot en met de heffing van de belasting in een concreet geval ten laste van een bepaalde belastingplichtige, d.i. de belasting *in concreto*.<sup>107</sup> De schijnbare evidentie van dit gegeven lijkt ons overigens de reden waarom de hypothese van *outsourcing* van (bepaalde aspecten van) de dienst van de belasting slechts zeer sporadisch ter sprake komt in de rechtsleer.

Een andere auteur plaatste in het raam van de onroerende voorheffing ook bedenkingen bij het *outsourcen* van bepaalde aspecten van de dienst, niettegenstaande de uitvoerbaarverklaring van de kohieren, de controle en de behandeling van bezwaarschriften in handen bleef van de overheid zelf.<sup>108</sup> Daarbij werden o.a. vragen gesteld omtrent het recht op privacy. Wanneer men een belasting invoert zou de overheid dan ook ongetwijfeld de nodige middelen moeten hebben en vrijmaken om de belastingheffing op een correcte wijze te organiseren.<sup>109</sup>

Zowel het Belgische constitutionele bestel, en met name het grondwettelijk verankerd legaliteitsbeginsel, als de rechtsleer, vinden het schijnbaar evident dat belastingheffing een kerntaak is van de overheid, die ook door overheidsdiensten dient te worden verzorgd. Hoger (zie randnr. 9) bleek ook reeds dat de Vlaamse minister van Financiën de inning van gewestbelastingen als kerntaak beschouwde van VLABEL. Dit spoort eveneens met de opdracht die VLABEL mee kreeg in het oprichtingsbesluit. Het is dan ook opmerkelijk dat voor de kilometerheffing voor een dergelijk verregaande vorm van *outsourcing* werd geopteerd.

#### **4.2.3. Europeesrechtelijk kader betreffende de 'outsourcing'**

**41.** Gelet op het gegeven dat de kilometerheffing eveneens kan worden gesitueerd binnen een Europeesrechtelijk regelgevend kader (zie randnr. 17) kan de vraag rijzen of de *outsourcing* van de dienst van de belasting een louter gevolg is van Europeesrechtelijke verplichtingen.<sup>110</sup> Daartoe dient in eerste instantie te worden gekeken naar de relevante bepalingen in de Europese 'rolrichtlijn' (Richtlijn 1999/62/EG). Met name de artikelen 7 e.v. vormen het regelgevend kader voor de zogeheten tolgelden die lidstaten kunnen opleggen voor het gebruik van hun wegennet.

Specifiek voor wat betreft het fiscaal relevante kader stelt art. 7 *undecies* van de tolrichtlijn dat "de tolgelden worden toegepast en geïnd en op hun betaling toezicht wordt gehouden op een zodanige wijze dat de vrije verkeersstromen zo weinig als mogelijk worden belemmerd en verplichte controles aan de binnengrenzen van de Unie worden vermeden". Evenmin mogen de regelingen voor de inning

---

<sup>105</sup> Verslag namens de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Parl.St.* VI. Parl. 2004-05, Stuk 136-4, p. 19; H. MATTHIJS, "Naar een Vlaamse fiscale administratie in de 21<sup>e</sup> eeuw" in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN (eds.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1998, 424.

<sup>106</sup> H. MATTHIJS, "Naar een Vlaamse fiscale administratie in de 21<sup>e</sup> eeuw" in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN (eds.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1998, 436.

<sup>107</sup> P. VAN ORSHOVEN, "De fiscale bevoegdheid van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaams Gewest" in K. DEKETELAERE (ed.), *Vlaamse fiscaliteit. Status quaestionis 1997*, Brugge, die Keure, 1997, 6.

<sup>108</sup> M. DE JONCKHEERE, "Een Vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire unie: onderzoek naar de wijze waarop de gewesten hun huidige fiscale bevoegdheid hebben uitgeoefend" in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN (eds.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1998, 341.

<sup>109</sup> M. DE JONCKHEERE, "Een Vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire unie: onderzoek naar de wijze waarop de gewesten hun huidige fiscale bevoegdheid hebben uitgeoefend" in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN (eds.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1998, 350.

<sup>110</sup> Zoals geïmpliceerd door de Vlaamse minister van Financiën, zie: Verslag namens de commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting over het jaarverslag van de Vlaamse Ombudsdienst, *Parl.St.* VI. Parl. 2016-17, Stuk 41-7, p. 6.

van de tolgelden niet-reguliere gebruikers van het wegennet op ongerechtvaardigde wijze financieel of anderszins benadelen.

Paragraaf 2 van hetzelfde artikel bepaalt dat wanneer men de tolgelden uitsluitend int door middel van een systeem dat het gebruik van apparatuur aan boord van de voertuigen vergt, de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat geschikte apparaten die voldoen aan de eisen van Richtlijn 2004/52/EG (zie randnr. 17). Deze apparatuur moet door alle gebruikers kunnen worden verkregen volgens redelijke administratieve en economische regelingen.

Paragraaf 3 van art. 7 *undecies* bepaalt dat wanneer een lidstaat een tolgeld oplegt aan een voertuig, het totale bedrag van de heffing dient te worden vermeld op een aan de vervoersonderneming verstrekt 'ontvangstbewijs', indien mogelijk via een elektronische weg.

Paragraaf 4 van dezelfde bepaling stelt dat, indien economisch haalbaar, de lidstaten de inning van externekostenheffingen best innen door middel van een elektronisch systeem dat voldoet aan de eisen van artikel 2, lid 1 van de Richtlijn 2004/52/EG. In deze bepaling worden vervolgens enkel voorwaarde gesteld omtrent de interoperabiliteit van de ter beschikking gestelde apparatuur (bedoeld worden de OBU's), maar wordt verder niets gesteld omtrent de wijze waarop de lidstaten de inning en invordering van de tolheffing dienen te organiseren.

Tot slot stelt art. 8*bis* van de tolrictlijn dat iedere lidstaat erop toe moet zien dat het stelsel van tolgelden op een transparante en niet-discriminerende wijze functioneert.

**42.** Vervolgens kunnen de bepalingen van de Richtlijn 2004/52/EG nader in ogenschouw worden genomen.<sup>111</sup> Opvallend is reeds dat considerans 23 van deze richtlijn letterlijk stelt: "*Deze richtlijn laat de vrijheid van de lidstaten om voorschriften inzake weginfrastructuurheffing en belastingaangelegenheden vast te stellen onverlet*". Uit deze richtlijn kunnen m.a.w. geen verplichtingen worden afgeleid om de concrete belastingheffing op de éne of de andere wijze te organiseren. De verdragsrechtelijke grondslag voor het aannemen van de desbetreffende richtlijn was art. 71, lid 1 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap. Dit verdragsartikel heeft betrekking op het vervoerbeleid binnen de Europese Unie en vormt dus géén verdragsrechtelijke grondslag om in te grijpen in de fiscale soevereiniteit van de Europese lidstaten. De zonet geciteerde considerans vloeit dan ook logisch voort uit de keuze van verdragsrechtelijke grondslag.

Wél wordt in artikel 3 van deze richtlijn gewag gemaakt van de systematiek waarbij een contract wordt gesloten tussen de personen die de tol verschuldigd zijn en de dienstverleners voor wat betreft de wijze waarop de tolgelden worden geïnd. Verder (randnr. 60) zullen wij echter aangeven dat de *loutere inning* van de heffing door een externe dienstverlener die optreedt als louter doorgeefluik niet *per se* betekent dat elke rechtstreekse fiscale relatie tussen belastingheffende overheid en belastingplichtige, met bijhorende fiscale rechtsbeschermingsmechanismen, per definitie afwezig hoeft te zijn. Oók staat nergens in deze richtlijn dat het tolgeld per definitie de juridische vorm van een belasting dient aan te nemen.

**43.** Uit het voorgaande blijkt dat de het Europese regelgevend kader de concrete organisatie van de 'dienst van de belasting' niet reguleert. Lidstaten zijn vrij om deze dienst aldus zelf te organiseren, aangezien de Europese regelgeving vooral randvoorwaarden oplegt teneinde de kilometerheffing op een efficiënte, transparante en niet-discriminerende wijze te organiseren. Nergens legt het Europees regelgevend kader op dat er geen directe verhouding tussen de belastingplichtige en de belastingheffende overheid zou moeten zijn. De *outsourcing* van dermate veel aspecten van de 'dienst van de belasting' vormt aldus een eigen keuze die binnen het raamwerk van de kilometerheffing werd gemaakt, in de eerste plaats binnen het afgesloten intergwestelijk akkoord waaraan het decreet van 3 juli 2015 uitvoering geeft.

---

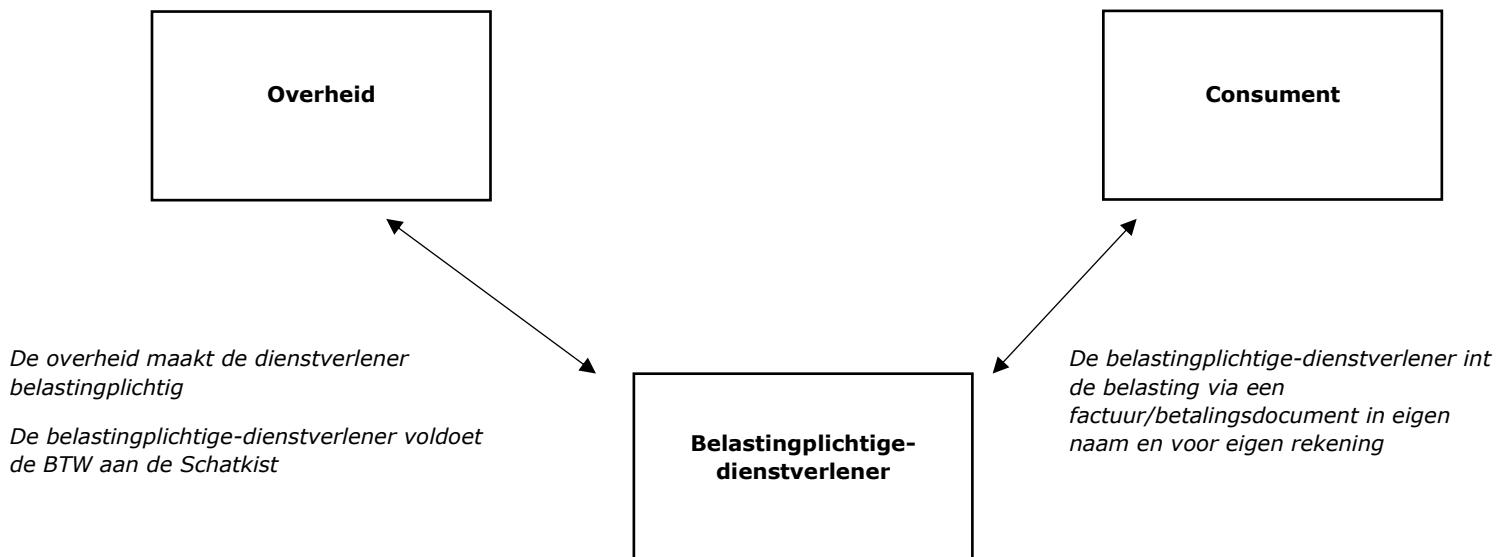
<sup>111</sup> Naar de toepassing van deze richtlijn werd ook verwezen door de Vlaamse minister van Financiën, die stelde dat er 'geen alternatief' was voor de huidige systematiek van de kilometerheffing. Zie: Verslag namens de commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting over het jaarverslag van de Vlaamse Ombudsdienst, *Parl.St.* VI. Parl. 2016-17, Stuk 41-7, p. 6.

Binnen het geldende Europeesrechtelijke kader had men er evengoed voor kunnen opteren om bijvoorbeeld alleen de vaststelling van de belastbare grondslag uit te besteden aan de externe dienstverlener, doordat deze middels een UBO de noodzakelijke registratieapparatuur ter beschikking stelt aan de belastingplichtige. De organisatie van de kilometerheffing zou aldus evenzeer conform het Europeesrechtelijke kader zijn geweest indien de inning en invordering, controlemaatregelen, de bezwaar- en klachtenaspecten en eventueel de berekening van de verschuldigde belasting door de belastingdienst zelf zouden zijn gebeurd.

#### 4.3. Vergelijking met het BTW-stelsel

**44.** Wordt er ook geoutsourced bij het stelsel van de BTW? Neen. De architectuur van de kilometerheffing onderscheidt zich op fundamentele wijze van deze van de BTW. Hoewel deze belastingen met elkaar gemeen hebben dat het uiteindelijk de gebruiker is die de belasting zal dragen ("*de gebruiker/vervuiler betaalt*"), is de rol – en bij uitbreiding ook het juridisch statuut – van deze gebruiker (belastingplichtige of niet) fundamenteel verschillend is.

De gebruiker in de BTW is diegene die de belasting economisch draagt, de consument dus. Maar de consument is niet de 'belastingplichtige' of 'BTW-plichtige'. De consument staat niet in een rechtstreekse relatie met de BTW-administratie aan wie hij dan ook niet de BTW betaalt. De consument betaalt de BTW aan zijn leverancier/dienstverlener die wél de belastingplichtige in de BTW is. Het is de belastingplichtige-leverancier die de BTW doorstort aan de BTW-administratie. Omdat deze belastingplichtige-leverancier handelingen stelt die aan de BTW onderworpen zijn, rekent hij aan de consument BTW aan en stort hij deze door aan de BTW-administratie. Bij de betaling van de BTW door de consument komt de BTW eerst in het vermogen van de belastingplichtige-leverancier terecht, en deze moet omwille van de BTW-verplichting van de belastingplichtige-leverancier rechtstreeks worden doorgestort aan de BTW-administratie. De belastingplichtige in de BTW heeft dus een rechtstreekse relatie met de BTW-administratie.



Dat lijkt niet het geval te zijn inzake de kilometerheffing. Hier is de gebruiker zélf de belastingplichtige, en zou hij volgens de normale gang van zaken bij Vlaamse belastingen in een heldere relatie staan met het VLABEL. Maar nu net door de *outsourcing* lijkt het voor de belastingplichtige en voor VLABEL dat er geen rechtstreekse relatie tussen hen beiden is, omdat er

een externe dienstverlener tussen is geplaatst. De belasting'plichtige'-verbruiker betaalt de kilometerheffing aan deze externe dienstverlener, die de 'debiteur' of belasting'schuldige' is van de kilometerheffing. De dienstverlener stort de kilometerheffing door aan het VLABEL, ook al was er nog niet betaald door de belastingplichtige (zgn. debiteurenrisico, zie randnr. 24). Van een rechtstreekse relatie tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige lijkt op het eerste gezicht geen sprake.

Juridisch betekent dit dat er bij de BTW niet wordt afgeweken van het principe dat de belastingplichtige en de fiscale administratie met elkaar in rechtstreeks contact staan en dat alle fiscale plichten, rechten en waarborgen in deze rechtstreekse relatie van toepassing zijn. Voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige maakt dat een cruciaal verschil. Bij de kilometerheffing bleek reeds uitvoerig welke chaotische en rechtsonzekere fiscale gevolgen het heeft dat er een externe dienstverlener tussen de relatie belastingplichtige-fiscus is geplaatst. De vraag rijst natuurlijk om welke rechtsverhouding het hier nu net gaat, en of er tóch een rechtstreekse relatie bestaat tussen de belastingplichtige en VLABEL door de juridische kwalificatie van de verhouding die de wetgever heeft ingevoerd. In wat volgt gaan we hier op in.

#### 4.4. Is de kilometerheffing een 'bronheffing'?

**45.** Voorts kan er op worden gewezen dat de kilometerheffing door de Vlaamse minister van Financiën reeds werd aangeduid als een 'bronheffing'.<sup>112</sup> Het begrip 'bronheffing' verwijst naar een inningsmechanisme<sup>113</sup> waarbij een belasting of heffing wordt ingehouden aan de bron door een bepaalde persoon of instantie die in de hoedanigheid van schuldenaar een bepaald belastbaar bedrag uitbetaalt aan een belastingplichtige.

Deze persoon of instantie houdt dan op grond van een wettelijke plicht daartoe concreet een bepaald deel van het door deze persoon of instantie uit te betalen bedrag in en stort dit vervolgens zelf door aan de overheid. Bekende voorbeelden van bronheffingen zijn de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing.<sup>114</sup> De roerende voorheffing kan worden gedefinieerd als: "*een verplichte **inhouding** op roerende inkomsten verricht n.a.v. de toekenning of betaling ervan, hetzij door de schuldenaar van Belgische roerende inkomsten, hetzij door de eerste in België gevestigde tussenpersoon die tussenkomt bij de uitbetaling van niet-Belgische roerende inkomsten, hetzij uitzonderlijk door de inkomstengenieter zelf, en dit doorgaans ten titel van voorschot op de inkomstenbelasting die uiteindelijk en globaal door de begunstigde verschuldigd zal zijn.*"<sup>115</sup> (eigen markering)

Zowel binnen de bedrijfsvoorheffing als de roerende voorheffing wordt een onderscheid gemaakt tussen de schuldenaar van de voorheffing en de belastingplichtige. Wanneer bijvoorbeeld een bank aan een belastingplichtige een bepaald roerend inkomen uitbetaalt, zal de bank een bepaald gedeelte van het totaalbedrag inhouden en doorstorten aan de overheid. De bank is dan de schuldenaar van de roerende voorheffing, terwijl de ontvanger de belastingplichtige is. Dit is ook logisch, aangezien de voorheffing doorgaans achteraf wordt verrekend met de door de belastingplichtige verschuldigde belasting op diens roerende inkomsten. De bedrijfsvoorheffing werkt middels dezelfde logica.

**46.** Essentieel aan zowel de roerende voorheffing als de bedrijfsvoorheffing als bronbelastingen is dat het telkens gaat om een inningstechniek waarbij aan de bron een bepaald bedrag wordt

---

<sup>112</sup> Verslag namens de commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting over het jaarverslag van de Vlaamse Ombudsdienst, *Parl.St.* VI. Parl. 2016-17, Stuk 41-7, p. 6.

<sup>113</sup> H. BROUNS, "De roerende voorheffing" in *Vennootschap en belastingen*, Antwerpen, Kluwer, losbl., Deel IX-I, 150.

<sup>114</sup> H. BROUNS, "De roerende voorheffing" in *Vennootschap en belastingen*, Antwerpen, Kluwer, losbl., Deel IX-I, 150.

<sup>115</sup> P. SMET, *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout, Biblio, 2003, p. 23.

ingehouden door een schuldenaar en waarbij de schuldenaar dit bedrag vervolgens aan de fiscus doorstort.

Wanneer dit schema wordt vergeleken met de kilometerheffing valt meteen op dat er geen parallel te ontwaren is tussen de kilometerheffing en de eigenlijke bronheffingen. De enige gelijkenis tussen beide is dat er in de twee gevallen een tussenpersoon is die een bepaald bedrag stort aan de fiscale administratie.

De techniek van de kilometerheffing verschilt echter fundamenteel van deze van 'bronheffingen'. Bij de kilometerheffing wordt er geen enkel bedrag van een belasting ingehouden door een schuldenaar die een uitbetaling verricht aan een belastingplichtige. Bij de kilometerheffing is het daarentegen de belastingplichtige die op grond van een dienstverleningsovereenkomst het bedrag van de belasting integraal dient te betalen aan de dienstverlener, die de belasting vervolgens doorstort. Vermits er bij de kilometerheffing geen sprake is van enige inhouding aan de bron kan de kilometerheffing dus onmogelijk worden bestempeld als een 'bronheffing'. De juridische structuur van de kilometerheffing en de inningstechniek verschillen fundamenteel van deze van de juridische technieken die doorgaans als 'bronheffing' worden aangeduid.

## **5. JURIDISCHE KWALIFICATIE VAN DE RELEVANTE RECHTSVERHOUDINGEN VOOR FISCALE DOELEINDEN INZAKE DE KILOMETERHEFFING**

### **5.1. Het kluwen van rechtsverhoudingen binnen de kilometerheffing vanuit een rechtsbeschermingsperspectief**

**47.** Zoals hoger bleek, komt er binnen het juridische raamwerk van de kilometerheffing een kluwen aan juridische verhoudingen tot stand tussen (i) het Vlaamse Gewest als tolheffende instantie, (ii) de externe dienstverleners en (iii) de houders van het voertuig als belastingplichtigen. Er is aldus sprake van een 'meerpartijenverhouding' die het gevolg is van de *outsourcing* van bepaalde aspecten van de 'dienst' van de belasting door de Vlaamse overheid (randnr. 37). Gelet op al het voorgaande doet dit de vraag rijzen wat dit alles juridisch betekent voor de belastingplichtige vanuit een rechtsbeschermingsperspectief. Hoger (randnr. 29 - 34) werd immers vastgesteld dat het voor de belastingplichtige geen evidentie is om na te gaan over welke bezwaar- of klachtenrechten deze in feite beschikt. Het is immers onduidelijk voor de belastingplichtige of deze, naast de rechtsverhouding met de dienstverlener, óók in een rechtstreekse juridische relatie staat met de overheid aan wie de belasting wordt betaald. De bedoeling van dit onderdeel is om de juridische kern van dit probleem aan te duiden, en tegelijk aan te geven dat een (begin van) mogelijke oplossing reeds ingebakken zit in het systeem van de kilometerheffing zelf.

Wanneer abstractie wordt gemaakt van het kluwen aan verhoudingen dat voor fiscale doeleinden irrelevant is, kunnen daarbij op het eerste gezicht twee voor fiscale doeleinden relevante juridische verhoudingen worden onderscheiden.

**48.** Enerzijds is er de juridische verhouding tussen de tolheffende instantie (Vlaams Gewest) en de externe dienstverleners. Het gaat hier in eerste instantie om een rechtsverhouding tussen de gewesten en de individuele externe dienstverlener, die tot stand komt met bemiddeling van Viapass en die een toelating van de gewestregeringen veronderstelt. Het registreren van dienstverleners behoort overigens tot het takenpakket van Viapass.<sup>116</sup> Indien alle goedkeuringen worden verkregen, sluit de externe dienstverlener blijkbaar een overeenkomst af met de gewestelijke overheden. Zoals hoger (randnr. 24) werd aangegeven, maakt art. 7 van het decreet van 3 juli 2015 gewag van een 'contractuele verhouding' tussen de tolheffende instantie en de externe dienstverlener.

**49.** Anderzijds dient er luidens het regelgevend kader van de kilometerheffing een rechtsverhouding tot stand te komen tussen een erkende externe dienstverlener en de belastingplichtige, en dit vóór er met enig kwalificerend voertuig gebruik wordt gemaakt van de openbare weg (zie randnr. 23). De belastingplichtige wordt met name verplicht om een overeenkomst af te sluiten met een erkende externe dienstverlener van zijn keuze. De dienstverlener die daarnaast is aangeduid als *single service provider* is verplicht om te contracteren met iedere belastingplichtige die daarom zou verzoeken. Het decreet bepaalt welke diensten de dienstverlener minimaal dient te verrichten t.a.v. de belastingplichtige. Daarnaast is de dienstverlener, zoals gezegd, ertoe gehouden de verschuldigde heffing door te storten aan het Vlaamse Gewest. De dienstverlener dient daartoe op dagelijkse basis een aangifte te doen. Het gegeven dat de externe dienstverlener ook alle verplichtingen t.a.v. de tolheffende instantie vervult, kan volgens de memorie van toelichting bij het decreet van 3 juli 2015 beschouwd worden als een dienst die ook de belastingplichtige ten goede komt.<sup>117</sup> Het gaat aldus om een overeenkomst onder bezwarende titel tussen de externe dienstverlener en de belastingplichtige, waarbij wederzijds prestaties worden geleverd. Daaronder hoort ook de terbeschikkingstelling en huur van een OBU.

**50.** Er lijkt vanuit de perceptie van de belastingplichtige en VLABEL geen werkelijke juridische relatie voorhanden tussen deze beide partijen. Dit wordt bevestigd door het hoger (randnr. 29 e.v.)

<sup>116</sup> Zie art. 19, §3, 1<sup>o</sup> van het intergewestelijk samenwerkingsakkoord.

<sup>117</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 10.

uitgewerkte kader betreffende de mogelijkheden voor de belastingplichtige om een bezwaar of een klacht in te dienen. De belastingplichtige kan zich enkel richten tot VLABEL vóór het afsluiten van een dienstverleningsovereenkomst, en dit zonder enige procedurele garanties. VLABEL zal vervolgens enkel tussenkomen betreffende het handhavingsaspect van de kilometerheffing, indien er geen geldige dienstverleningsovereenkomst werd afgesloten of indien deze werd geschorst.

Vanuit het wezen van een belasting kan dit inzicht verbazen. Een 'belasting' dient immers te worden gedefinieerd als een heffing die eenzijdig wordt opgelegd door de overheid, teneinde haar middelen te verschaffen om te voorzien in uitgaven van alle aard en zonder enige direct aanwijsbare tegenprestatie (randnr. 4). Bekeken vanuit het perspectief van de belastingplichtige kan in dit geval op het eerste gezicht geen sprake zijn van enige 'belasting'. De heffing wordt slechts onrechtstreeks opgelegd door de overheid, doordat zij niet aan de overheid moet worden betaald. De enige 'werkelijke' plicht die op de 'belastingplichtige' rust is om een overeenkomst te sluiten met een door de overheid erkende externe dienstverlener en de verplichtingen onder die overeenkomst te voldoen. De overheid zal immers slechts sancties opleggen wanneer de belastingplichtige geen overeenkomst heeft gesloten vóór de ingebruikname van de openbare weg óf wanneer deze overeenkomst door de dienstverlener werd geschorst. Daarnaast komt de overheid ook niet tussen bij de inning en invordering van de door de 'belastingplichtige' verschuldigde bedragen, maar worden deze in het raam van een dienstverleningsovereenkomst betaald aan een externe dienstverlener. Tegenover de door de 'belastingplichtige' betaalde 'heffing' staat dan ook wél een direct aanwijsbare tegenprestatie. Het gaat immers om een contract onder bezwarende titel. Men kan zich daarom dan ook afvragen of het Vlaamse Gewest misschien beter voor een retributie had geopteerd, zoals Wallonië deed (zie randnr. 20).

**51.** Het is dit schijnbaar gebrek aan een rechtstreekse juridische relatie tussen de belastingplichtige en de belastingheffende overheid die het belangrijkste knelpunt vormt voor de belastingplichtige vanuit een rechtsbeschermingsperspectief. Aangezien het geëffende fiscaalrechtelijke pad, dat heel wat procedurele garanties voor de belastingplichtige omvat, in deze voor de belastingplichtige niet open staat, bevindt de belastingplichtige zich in het raam van de kilometerheffing in een juridisch vacuüm waarbij het volstrekt onduidelijk is in welke mate de belastingplichtige zich nog kan en mag richten tot de overheid die de belasting oplegt (zie daartoe randnr. 27. e.v.). Het gegeven dat de overheid belangrijke aspecten van de 'dienst' van de belasting uitbesteedt aan externe dienstverleners, ligt mee aan de kern van dit probleem. Maar is dat wel zo?

## **5.2. Proeve van (een begin van) oplossing: naleving van de rechtsgevolgen van lastgeving**

**52.** Uit het vorige onderdeel blijkt met name dat de vraag of er een rechtstreekse rechtsverhouding bestaat of kan bestaan tussen de belastingplichtige en de overheid waaraan de belasting wordt betaald een problematisch gegeven binnen het kilometerheffingcontentieux lijkt te zijn. Uit wat hoger (randnr. 24 en 29 e.v.) werd uiteengezet, blijkt dat alvast zeker VLABEL een dergelijke rechtstreekse verhouding in beginsel niet aanwezig acht, tenminste zolang er een geldige dienstverleningsovereenkomst bestaat en de schorsing ervan niet werd meegedeeld aan het Vlaamse Gewest. VLABEL zal naar eigen zeggen nooit tussenkomen bij de inning van de belasting. Ook vóór het afsluiten van een dienstverleningsovereenkomst en gedurende de eerste fase van het handhavingsaspect (i.e. vóór de inkohiering van een eventuele administratieve sanctie) kan de belastingplichtige geen beroep doen op het geëigende fiscaal-juridische procedurele kader. Voor wat betreft de inningsproblematiek hangt de belastingplichtige minstens in eerste instantie zelfs af van een privaatrechtelijke overeenkomst met een externe dienstverlener. De juridische en procedurele garanties zijn dan ook niet te vergelijken met de situatie waarin een belastingplichtige rechtstreeks tegenover de belastingheffende overheid staat (zie randnr. 9 e.v., i.h.b. 11).

**53.** Bij deze visie dat er schijnbaar een gebrek is aan een rechtstreekse relatie tussen de belastingheffende instantie en de belastingplichtige, kunnen echter vanuit een juridische kwalificatie van deze rechtsverhouding vraagtekens worden geplaatst, wanneer de decretale omkadering en de

bijhorende parlementaire voorbereiding nader in ogenschouw worden genomen. Zoals hoger (randnr. 35) toegelicht, stelt art. 7 van het decreet van 3 juli 2015 expliciet dat de dienstverlener de kilometerheffing int 'in naam en voor rekening' van de tolheffende instantie. In de memorie van toelichting staat zelfs met zoveel woorden dat de dienstverlener in deze optreedt als lasthebber van de tolheffende instantie, i.e. het Vlaamse Gewest.

Het 'in naam en voor rekening'-criterium, en *a fortiori* het begrip 'lasthebber' verwijzen naar een vertegenwoordigingsverhouding, waarbij de externe dienstverlener ten aanzien van de belastingplichtige optreedt als vertegenwoordiger van de tolheffende instantie. Dit verwijst eveneens naar het contract van lastgeving.

Het gegeven dat de overheid in een contractuele relatie zou staan ten aanzien van de externe dienstverlener vormt geen probleem.<sup>118</sup>

**54.** Van een (onmiddellijke) vertegenwoordigingsrelatie is sprake wanneer een vertegenwoordiger in naam en voor rekening van een andere persoon een rechtshandeling verricht met een derde, waarvan de rechtsgevolgen worden toegerekend aan de vertegenwoordigde.<sup>119</sup> De handelingen die de vertegenwoordiger verricht worden juridisch rechtstreeks toegerekend aan de vertegenwoordiger, zodat het is alsof deze de rechtshandeling zelf heeft verricht. Er moet daartoe dan wel worden opgetreden *in naam en voor rekening* van de vertegenwoordiger, zodat **slechts** de overeenkomst van lastgeving voldoet aan deze voorwaarde.<sup>120</sup> Het 'in naam en voor rekening'-criterium staat echter met zoveel woorden in het decreet en in het intergewestelijk samenwerkingsakkoord, zodat de memorie van toelichting bij het decreet dan ook terecht verwijst naar de dienstverlener als de 'lasthebber' van de tolheffende instantie.

**55.** Artikel 1984 van het Burgerlijk wetboek definieert de overeenkomst van lastgeving (of volmacht) als "een handeling, waarbij een persoon aan een ander de macht geeft om iets voor de lastgever en in zijn naam te doen". De rechtsleer beschouwt deze definitie evenwel als onvolledig en definieert lastgeving als de overeenkomst waarbij de lastgever de lasthebber belast met het stellen van een rechtshandeling, voor rekening en in naam van de lastgever, en de lasthebber dit aanvaardt.<sup>121</sup> Deze aanvaarding kan evenwel impliciet gebeuren.

**56.** Wanneer de externe dienstverlener daadwerkelijk optreedt als lasthebber *'in naam en voor rekening van'* de tolheffende instantie, is er dus in principe sprake van onmiddellijke of rechtstreekse vertegenwoordiging. Bij deze vorm van vertegenwoordiging sluit de lasthebber geen verbintenissen voor zichzelf maar worden de gevolgen van de te stellen handeling in principe rechtstreeks toegerekend aan de vertegenwoordigde. Alle rechten of verplichtingen, activa of passiva die de lasthebber verkrijgt of opneemt in de uitvoering van en binnen de perken van zijn mandaat, komen rechtstreeks terecht in het patrimonium van de lastgever.

In geval van betwistingen die rijzen nadat de lasthebber een overeenkomst heeft gesloten met de derde, zou de derde zich dan ook tot de lastgever en niet tot de lasthebber moeten richten. De derde heeft immers enkel een rechtstreekse rechtsverhouding met de vertegenwoordigde, en niet met de vertegenwoordiger.

Het is echter opmerkelijk dat deze rechtsgevolgen van lastgeving als dusdanig niet uitdrukkelijk worden erkend in het Vlaamse regelgevend kader voor wat betreft de kilometerheffing. Belangrijk is wel om op te merken dat de lastgevingsverhouding in kwestie slechts een deelaspect vormt van een breder kader van verbintenissen en rechtsverhoudingen die spelen tussen de tolheffende instantie, de externe dienstverleners en de belastingplichtigen. Specifiek voor fiscale doeleinden is er nochtans ontegensprekelijk een lastgevingsverhouding voorhanden op grond van de letterlijke tekst van het decreet en de bijhorende memorie van toelichting.

---

<sup>118</sup> I. OPDEBEECK, S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht. Grondslagen en beginselen*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 139.

<sup>119</sup> I. SAMOY, *Middellijke vertegenwoordiging*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 17.

<sup>120</sup> *Ibid.*

<sup>121</sup> B. TILLEMANN, *Lastgeving in Algemene Praktische Rechtsverzameling*, Mechelen, Kluwer, 1997, 3.

Juridisch komt het voorgaande er dus op neer dat de tolheffende instantie optreedt als lastgever, terwijl de externe dienstverlener handelt als diens lasthebber.<sup>122</sup> De lasthebber sluit vervolgens dienstverleningsovereenkomsten af met de belastingplichtigen, die minstens voor een deel (zie volgend randnummer) 'in naam en voor rekening' van de tolheffende instantie worden afgesloten.

In naam van de tolheffende instantie, want de belastingplichtige weet heel duidelijk dat hij door de betaling aan de dienstverlener zijn belastingschuld in de kilometerheffing voldoet.

Voor rekening van de tolheffende instantie, want de dienstverlener is ertoe gehouden om de desbetreffende bedragen door te storten aan de tolheffende instantie. De elektronische registratievoorziening, de aangifte en de doorstorting van de kilometerheffing, zijn één voor één diensten die door de externe dienstverlener worden verricht met als uiteindelijk doel de effectieve heffing en inning van de kilometerheffing voor rekening van het Vlaamse Gewest te verzekeren. Door het afsluiten van een dienstverleningsovereenkomst beoogt de externe dienstverlener geen rechtsgevolgen te creëren voor zichzelf, doch beoogt hij o.i. de behoorlijke uitvoering van zijn mandaat – de inning van de kilometerheffing – te verzekeren. Iedere lasthebber is er immers toe gehouden om rekenschap te geven van de uitvoering van zijn opdracht en aan de lastgever verantwoording te doen van al hetgeen hij krachtens zijn volmacht ontvangen heeft, al was ook het door hem ontvangene niet verschuldigd aan de lastgever (art. 1993 BW). Door aangifte te doen van de elektronisch geregistreerde kilometers legt de lasthebber rekenschap af van de uitvoering van zijn opdracht. Met de doorstorting van de verschuldigde heffing geeft hij uitvoering aan de verbintenis tot afgifte van alles wat hij krachtens de lastgeving heeft ontvangen.

Voor wat betreft de fiscaal relevante verhouding strookt het kilometerheffingschema aldus met dat van onmiddellijke vertegenwoordiging en daarmee ook met een lastgevingsrelatie, zoals terecht aangehaald in de parlementaire voorbereiding.<sup>123</sup>

**57.** Hoewel het decreet en de parlementaire voorbereidingen uitdrukkelijk stipuleren dat de externe dienstverlener de verschuldigde kilometerheffing int in naam en voor rekening van het Vlaamse Gewest, is het uit het regelgevend kader veel minder duidelijk of hij ook heel de dienstverleningsovereenkomst afsluit in naam en voor rekening van het Vlaamse Gewest. Vast staat dat de externe dienstverlener de gelden int 'in naam en voor rekening' van het Vlaamse Gewest, zodat alvast dit essentiële aspect van de dienstverleningsovereenkomst de uitvoering vormt van diens mandaat als lasthebber jegens het Vlaamse Gewest. Uit de memorie van toelichting blijkt duidelijk dat het dienstverleningscontract, behalve de diensten die verplicht moeten worden aangeboden aan de belastingplichtige, ook aanvullende diensten (bv. takeldienst, tankkaart, etc.)

---

<sup>122</sup> Dat de externe dienstverlener de lasthebber is van de tolheffende instantie staat ook met zoveel woorden in de memorie van toelichting. Het begrip 'lasthebber' is echter alleen maar zinnig te begrijpen indien de lasthebber in relatie staat tot een 'lastgever'. Het gegeven dat de tolheffende instantie wordt aangeduid als 'lastgever' is dan ook een logische noodzaak.

<sup>123</sup> De parlementaire voorbereidingen stellen echter dat het verzekeren van alle formaliteiten door de dienstverlener jegens de tolheffende instantie – in het bijzonder de aangifte van de elektronisch geregistreerde kilometers en de doorstorting van de verschuldigde heffing – als een zgn. 'verzekerde dienst' van de dienstverlener ten gunste van de belastingplichtige kan worden beschouwd. Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 10. Niettegenstaande er tussen de dienstverlener en de houder van het voertuig een afzonderlijke dienstverleningsovereenkomst wordt gesloten, mag deze overeenkomst niet worden aangezien als een zelfstandige overeenkomst die volkomen los zou staan van de lastgeving. Immers, de opdracht van de erkende externe dienstverleners bestaat er nu net voor een gedeelte in om overeenkomsten te sluiten met belastingplichtigen.<sup>123</sup> Het gegeven dat de externe dienstverleners daarnaast ook diensten verrichten ten aanzien van de overheid, doet daar ons inziens niets aan af. Het komt het ons voor dat deze 'verzekerde diensten' gekaderd moeten worden binnen de lastgevingsverhouding die er bestaat tussen de tolheffende instantie en de externe dienstverlener. Het verzekeren van alle formaliteiten jegens de tolheffende instantie zou dan een veruitwendiging zijn van de verplichtingen die de lasthebber krachtens de wet heeft ten aanzien van de lastgever.

kan bevatten die buiten de *scope* van de kilometerheffing *an sich* vallen.<sup>124</sup> De houders van het voertuig zijn vrij om al dan niet een beroep te doen op deze bijkomende, doorgaans betalende, diensten, zonder dat hun een administratieve geldboete boven het hoofd hangt. Dit toont aan dat het dienstverleningscontract als geheel niet *per se* 'in naam en voor rekening van' het Vlaamse Gewest moet worden gesloten. Bepaalde essentiële aspecten daarvan worden echter wél 'in naam en voor rekening' van het Vlaamse Gewest gesloten.

**58.** Er is dus nog steeds sprake van onmiddellijke of rechtstreekse vertegenwoordiging. Op juridisch-technisch vlak zou dit impliceren dat er toch een rechtstreekse verhouding tot stand komt tussen de tolheffende instantie als lastgever en de houder van het voertuig als belastingplichtige. In geval van betwistingen met betrekking tot die aspecten van de dienstverleningsovereenkomst die betrekking hebben op de lastgevingsverhouding, zou de belastingplichtige zich dan ook tot het Vlaamse Gewest en niet tot de lasthebber moeten richten. Dit is dus in de eerste plaats van belang voor de innings- en invorderingsproblematiek. Voor betwistingen, klachten, bezwaren inzake de inning en invordering van de heffing zelf (en niet alleen van de administratieve boete) zou logischerwijze VLABEL zelf bevoegd worden. Tot deze conclusie kan worden gekomen op grond van het juridisch kader dat het intergewestelijk samenwerkingsakkoord en het decreet van 3 juli 2015 daartoe voorzien, mede gelezen in het licht van de parlementaire voorbereidingen van dit laatste.

**59.** Een verduidelijking van de decretale bepalingen zou de rechtsbescherming van de belastingplichtige houder van het voertuig in ieder geval ten goede komen. Meer concreet, heeft het onze voorkeur om de onmiddellijke vertegenwoordiging van het Vlaamse Gewest door de externe dienstverlener ten volle te erkennen door onder meer in artikel 7 van het decreet van 3 juli 2015 te verduidelijken dat ook de voor de inning van de belasting relevante aspecten van de dienstverleningsovereenkomst worden aangegaan in naam en voor rekening van het Vlaamse Gewest.

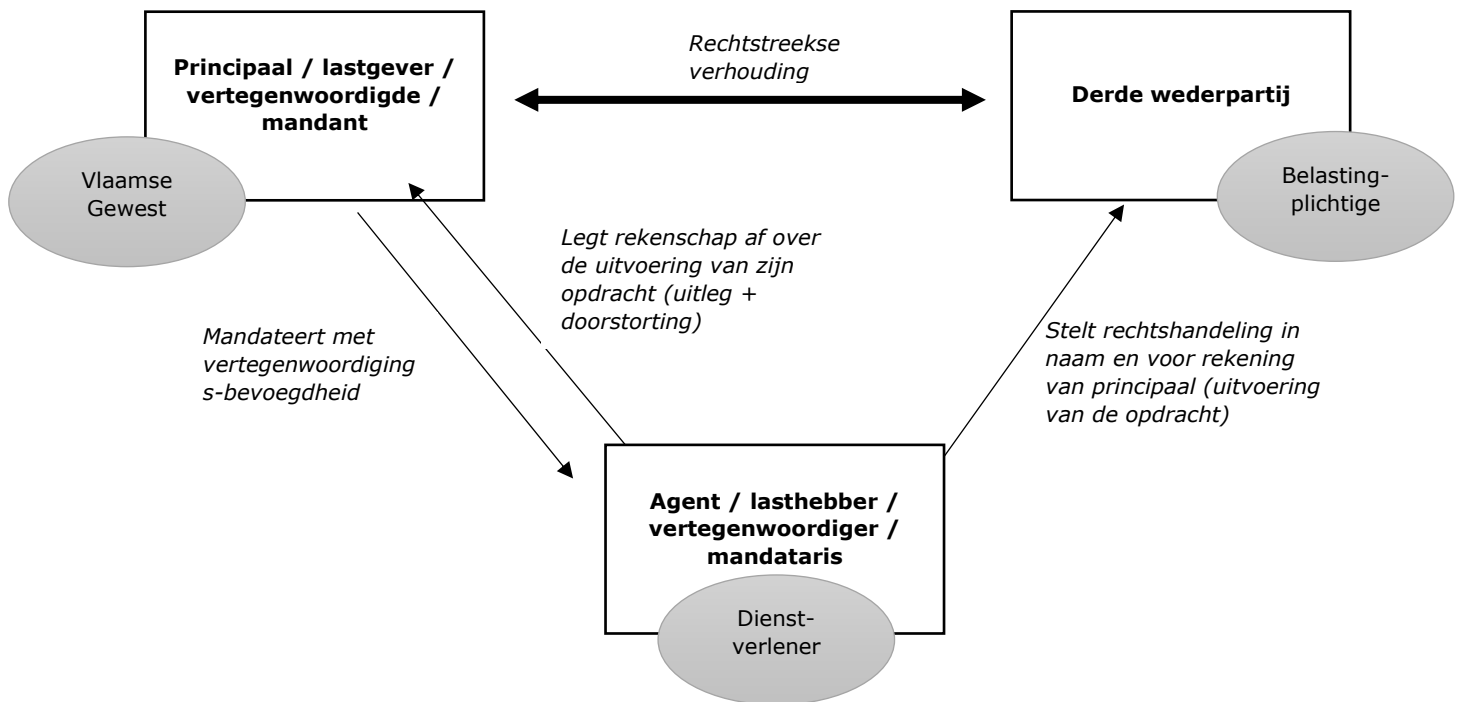
**60.** De techniek van de vertegenwoordiging heeft aldus als voordeel dat zij (i) spoort met de decretale bepalingen en de memorie van toelichting, terwijl zij (ii) het gedeeltelijk *outsourcen* van de 'dienst' van de belasting aan een externe dienstverlener niet volledig onmogelijk maakt. Immers, via de vertegenwoordigingstechniek is er toch nog steeds een rechtstreekse verhouding tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige, waardoor deze techniek gedeeltelijk de hoger gemaakte bedenkingen bij *outsourcing* van de dienst van de belasting aan een externe dienstverlener tempert. Wanneer men de gevolgen van deze vertegenwoordigingstechniek aanvaardt, dan zou ook de *outsourcing* logischerwijze beperkt blijven tot enkel de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag en de doorstorting van de belasting als louter doorgeefluik als 'dienst van de belasting' en dus niet veel verder reiken zoals nu wel het geval is (zie randnr. 37 e.v.). Het komt ons in het licht deze bedenkingen omtrent *outsourcing* evenwel voor dat de vertegenwoordigingstechniek nog steeds gaat om een suboptimale oplossing, omdat de dienst van de belasting in eerste instantie beter integraal wordt verzorgd door de belastingdienst zelf (zie randnr. 38 e.v.).

**61.** Erger is evenwel dat het gevolg van de vertegenwoordigingstechniek binnen het huidig juridisch kader van de kilometerheffing dus totaal niet consistent wordt doorgetrokken. Er wordt zelfs ontkend dat er een rechtstreekse juridische relatie tot stand zou komen tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige, wat niet strookt met de keuze voor de vertegenwoordigingstechniek. Dit uit zich in een verminderde mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige en bijhorende onzekerheid en onduidelijkheid tot wie de belastingplichtige zich nu kan wenden met vragen, klachten of bezwaren. In het geval van vertegenwoordiging kan de techniek van de tussenplaatsing van een externe dienstverlener (dus: de *outsourcing* van bepaalde aspecten van de 'dienst' van de belasting) en het afsluiten van een dienstverleningsovereenkomst behouden blijven, terwijl er toch een rechtstreekse juridische relatie tussen de belastingheffende overheid en de belastingplichtige kan

---

<sup>124</sup> Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *Parl.St.* VI. Parl. 2014-15, stuk 370-1, p. 10.

worden erkend. De dienstverlener is in dit opzicht niet meer dan een louter doorgeefluik voor de belasting.



## 6. CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN

Bijzonder is ze wel – de kilometerheffing.

Dat de Vlaamse overheid die voor een belasting die vermeld staat in de Vlaamse Codex Fiscaliteit zelf geen bevoegdheid heeft tot feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, deze belasting niet berekent, zich niet inlaat met de inning en invordering van de belasting (met inbegrip van de kosten en de interesten), maar zich enkel focust op de controle van de belasting(grondslag), een administratieve boete oplegt en enkel het bezwaar tegen die boete wil behandelen, is ongezien sinds de overname van de dienst van de gewestbelastingen door VLABEL en de lancering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Die codex staat immers voor helderheid, duidelijkheid, uniformiteit in de procedure voor de belastingplichtige.

Dat tál van aspecten van de 'dienst van de belasting' dan ook nog worden 'uitbesteed' of 'geoutsourced' aan een derde partij, zaait verwarring en twijfel. Volgens het Rekenhof vormt de inning van belastingen een kerntaak van de overheid. Ook een voormalige Vlaamse minister van Financiën achtte de inning van gewestbelastingen een kerntaak van VLABEL. VLABEL zou bij een keuze om zelf slechts op te treden 'als regisseur' van de belasting, voldoende inzicht en controle moeten bewaren. De realiteit spreekt dit evenwel tegen. Op de website van de Vlaamse Ombudsdienst staat sinds 24 oktober 2018 te lezen: *"Een zeldzame keer moet de overheid aan de ombudsman toegeven dat er teveel tegenstrijdigheden zitten in de vaststellingen waarop de overheid steunt om een burger te beboeten. Dat was het geval bij de boete kilometerheffing van Aisha. Als er na een jaar onderzoek nog altijd geen zekerheid is of er nu wel of niet technische problemen waren met het toltoestel in de vrachtwagen, wordt de twijfel opgeheven. De 3.000 euro boete wordt geschrapt."* De 'outsourcing' van de belastingheffing doet VLABEL blijkbaar tasten in het duister, omdat VLABEL afhangt van en geen zicht noch controle heeft op die derde partij. In een ander geval liet VLABEL bijvoorbeeld ook een boete vallen, omdat door de derde partij tegenstrijdige informatie werd aangeleverd.

Dat de belastingplichtige, in de huidige architectuur van de kilometerheffing, in de regel niet op de reguliere fiscale procedure van de Vlaamse Codex Fiscaliteit een beroep kan doen, verstoort de rechtsbescherming van de belastingplichtige. De belastingplichtige wordt overgelaten aan de algemene voorwaarden van een dienstverleningsovereenkomst van een derde partij. Een andere belastingplichtige wordt overgelaten aan de algemene voorwaarden van een dienstverleningsovereenkomst van een andere derde partij. Een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen bij de procedurele aspecten voor de kilometerheffing is dan ook een evident neveneffect van de 'outsourcing' van de dienst van de belasting. Concreet betekent dat bijvoorbeeld dat de betalingstermijn geen twee maanden is maar bijvoorbeeld 15 dagen kan zijn. Er kunnen zelfs gegarandeerde betaalmiddelen of het gebruik van prepaidkaarten worden opgelegd. Concreet betekent dit ook dat de belastingplichtige met een klacht inzake de kilometerheffing van het kastje naar de muur kan worden gestuurd, omdat het voor een doorsnee belastingplichtige compleet onbegrijpelijk is bij welke instantie hij wanneer binnen welke termijn terecht kan. Immers, de geüniformiseerde en heldere procedure van de Vlaamse Codex Fiscaliteit is niet van toepassing, tenzij de belastingplichtige al een administratieve boete heeft gekregen die werd ingekohierd.

Dat de belastingplichtige helemaal geen rechtstreekse relatie zou hebben met de tolheffende instantie, is volgens de juridische constructie van de kilometerheffing in de wetgeving en ook volgens de memorie van toelichting niet waar. Er is immers sprake van lastgeving. Dit impliceert dat er wel degelijk een rechtstreekse verhouding is tussen de tolheffende instantie als lastgever en de belastingplichtige. De derde partij treedt op als lasthebber in naam en voor rekening van de tolheffende instantie. Strikt juridisch zou het dus logischer zijn dat VLABEL, wanneer men de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag en de inning van de heffing als louter doorgeefluik via 'outsourcing' wil overlaten aan een derde partij, zelf nog wel instaat voor de (betwistingen, bezwaren en klachten inzake) de inning en invordering van de belasting. Als men de juridische gevolgen van de lastgevingstechniek zou aanvaarden, kan outsourcing van enkele aspecten de dienst van de

belasting dus wel. Los daarvan blijft *outsourcing* van bepaalde aspecten van de dienst van de belasting een suboptimale oplossing, gelet op ons grondwettelijk kader voor belastingen.

Dat een gewestbelasting moet worden '*geoutsourced*' op grond van het Europees recht, klopt evenmin. De desbetreffende richtlijnen laten de fiscale soevereiniteit voor voorschriften inzake belastingaangelegenheden van de Lidstaten ongemoeid. Bovendien volgt uit de richtlijnen niet dat de heffing de juridische vorm van een belasting moet aannemen. Ter vergelijking kan worden verwezen naar de situatie in het Waalse Gewest waar de kilometerheffing (middels concessie van het wegennet) een retributie is. Dit heeft een belangrijke impact op welke grondwettelijke en procedurele regels van toepassing zijn. In het geval van een retributie is er onder meer geen fiscaal legaliteitsbeginsel van toepassing en dient VLABEL evenmin de procedureregels van de Vlaamse Codex Fiscaliteit na te leven. Er geldt dan een totaal ander fiscaal-juridisch kader dat veel vrijer is, waardoor noch de geest van een belasting en evenmin die van de Vlaamse Codex Fiscaliteit kan worden miskend. Ook de waarborgen die bij een belasting van toepassing zijn op een belastingplichtige, kunnen niet allemaal worden verwacht bij een retributie. Bijvoorbeeld kan een belastingplichtige bij een retributie niet, maar bij een belasting wel – maar voor de kilometerheffing is dit nu onduidelijk of het al dan niet kan – een ruling aanvragen bij VLABEL.

De kilometerheffing is in haar huidige vorm, als belasting, dus een *novum* dat in niets te vergelijken valt met bestaande heffingsregimes waarbij er een tussenkomst is van een derde partij (zoals de BTW of zogeheten bronheffingen). Zij wordt bovendien gekenmerkt door een hoge graad van complexiteit en een aantal belangrijke problemen vanuit een rechtsbeschermingsperspectief.