



UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De rol van de billijkheid in het fiscaal recht

Hélène Asnong

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

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



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be

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

2023
2024



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De rol van de billijkheid in het fiscaal recht

Hélène Asnong

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

Inhoudstafel

<u>1. Voor- en dankwoord</u>	<u>3</u>
<u>2. Samenvatting</u>	<u>5</u>
<u>3. Inleiding</u>	<u>7</u>
<u>4. Fiscale beginselen</u>	<u>11</u>
4.1. Het fiscale legaliteitsbeginsel.....	11
4.1.1. De inhoud en grondslag van het fiscale legaliteitsbeginsel.....	11
4.1.2. Motivering grondwettelijke verankering.....	16
4.1.3. Rechtstreekse toetsingsbevoegdheid en invulling door het Grondwettelijk Hof.....	18
4.1.4. Beginselen van behoorlijk bestuur.....	19
4.2. Het fiscale gelijkheidsbeginsel.....	21
4.2.1. De inhoud en grondslag van het fiscale gelijkheidsbeginsel.....	21
4.2.2. Rechtstreekse toetsingsbevoegdheid en invulling door het Grondwettelijk Hof.....	23
4.3. Het openbare orde-karakter.....	25
4.3.1. Toegepast op de fiscale regelgeving.....	26
4.4. Conclusie.....	27
<u>5. Redelijkheid en billijkheid</u>	<u>31</u>
5.1. Afbetalingsplan.....	32
5.2. Onbeperkt uitstel van invordering.....	32
5.3. Eenmalig bevrijdende aangifte.....	34
5.4. Vrijstelling van nalatigheidsintresten.....	35
5.5. Kwijtschelding in het kader van insolventieprocedures.....	37
5.6. Fiscale bemiddelingsdienst.....	38
5.7. Federale ombudsdienst.....	44
5.8. Evaluatie en toetsing aan het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.....	45
5.8.1. Afbetalingsplan.....	46
5.8.2. Onbeperkt uitstel van invordering.....	47
5.8.3. Eenmalig bevrijdende aangifte.....	47
5.8.4. Vrijstelling van nalatigheidsintresten.....	48
5.8.5. Kwijtschelding in het kader van insolventieprocedures.....	48
5.8.6. Fiscale bemiddelingsdienst.....	49
5.8.7. Federale ombudsdienst.....	49
5.9. Conclusie.....	50
<u>6. Rechtsvergelijking met Nederland</u>	<u>53</u>
6.1. Het fiscale legaliteitsbeginsel in Nederland.....	53
6.2. Het fiscale gelijkheidsbeginsel in Nederland.....	53
6.3. Het billijkheidsbeginsel in Nederland.....	54
6.3.1. De Nationale ombudsman.....	54
<u>7. Kritische kijk op de (meest recente) toepassing van het billijkheidsbeginsel</u>	<u>57</u>

8. Conclusie	61
9. Bibliografie	65

1. Voor- en dankwoord

Op de vooravond van het indienen van deze masterscriptie schrijf ik graag dit dankwoord neer.

Mijn loopbaan op de Universiteit Hasselt is er een, om het mild uit te drukken, uit te duizend. Ik kreeg de kans van mijn ouders om in 2016 te starten aan een Rechtenopleiding. Geen vermoeden wat te verwachten, maar klaar om het nieuwe avontuur te beginnen.

Spoedig werd duidelijk dat mijn hart niet enkel bij het ontcijferen van rechtsbepalingen lag, maar ook in het ondernemerschap en in het oprichten van mijn eigen schoonheidssalon. Hetgeen geschiedde in 2020. Het was een hele uitdaging om mijn studie te combineren met een pas opstartende zaak die later uitbloede tot een mooi draaiend salon.

Mijn traject heeft hierdoor wat langer geduurd, maar toch heeft me dit niet weerhouden om door te zetten en de eindmeet te bereiken. Dit lukte uiteraard niet enkel op eigen wilskracht, maar heb ik aan verschillende individuen te danken. En tot deze personen wil ik graag mijn dank richten.

Allereerst wens ik prof. dr. Elly Van de Velde te bedanken. Als student, zittend in de hoorcolleges van 'Fiscaal Recht' en 'Vermogensfiscaliteit', werd het vuur voor fiscaal recht aangewakkerd. De manier waarop de leerstof werd aangebracht gaf een zodanige motivatie om al mijn keuzevakken aan de hand van het fiscaal recht te kiezen en later ook dit onderzoek in het licht van het fiscaal recht neer te schrijven. Doorheen dit onderzoek was prof. dr. Elly Van de Velde mijn promotor, maar ook mijn rode draad. Zij gaf mij de juiste aanwijzingen en bijsturing op het ogenblik dat het noodzakelijk was en dit steeds met een vriendelijke, positieve en begeleidende hand.

Vervolgens gaat mijn dank uit naar prof. dr. Eric Lanckswert, mijn copromotor. Tijdens het evaluatiegesprek werden de nodige aandachtspunten aangereikt, maar ook altijd met een zachtaardige aanpak.

Het was me een genoegen om met zulke professoren samen te werken. Beiden een torenhoge expertise en bekwaamheid in hun rechtsgebied en beiden een talent in hun mars om een vertrouwde en veilige omgeving te creëren waar ruimte is voor verbetering, positiviteit en motivering om een tandje bij te steken.

Naast de professoren die mij binnen dit onderzoek hebben begeleid, ben ik ook nog dank verschuldigd aan de personen het dichtst bij mij, degenen buiten dit onderzoek.

Tijdens de opgelegde stage in het opleidingsonderdeel 'Methodologie 2' had ik de mogelijkheid om de werksfeer op te snuiven in het notariskantoor Drieskens en Goddeeris te Houthalen-Helchteren. Na het afronden van mijn stage werd een positieve beoordeling gegeven en in december 2023 werd ik opgebeld door de notarissen om een plaats in hun team permanent te vervullen. Ik heb deze kans gegrepen, met de vraag naar de nodige flexibiliteit om mijn schooljaar af te ronden. Door middel van de souplesse die door dit notariskantoor werd geboden ben ik halftijds begonnen gedurende het schooljaar en mag ik, na het inleveren van mijn masterscriptie, voltijds starten.

Hierbij bedank ik graag notaris Drieskens en notaris Goddeeris voor het gestelde vertrouwen in mij, het geduld, het begrip voor mijn studie, de doorgroeimogelijkheden en de aankomende leermomenten.

Graag eindig ik mijn dankwoord bij mijn belangrijkste cheerleaders, mijn liefvallige ouders. Mijn ouders zijn steeds mijn rots in de branding geweest, van jongs af aan, maar dit laatste jaar misschien nog nét dat tikkeltje meer. Hun motiverende woorden en berichten zijn steeds de aandrijving van mijn motor geweest. Ik uit mijn oprechte dank aan hun enthousiasme, raad en daad, aanwezigheid en wijsheden. Elk geslaagd examen was/is een feest dat uitgebreid wordt gevierd bij ons thuis met het bijhorende vreugdedansje. De fierheid die daarbij op hun gelaat staat geschreven, is steeds mijn grootste motivatie geweest. Dan besef ik maar al te meer dat een warme thuis en een warm gezin geen vanzelfsprekendheid zijn.

2. Samenvatting

Deze masterscriptie staat in het licht van de rol van billijkheid in het Belgisch fiscaal recht. Hetgeen dat zal worden onderzocht is hoe *buigzaam* de fiscale bepalingen zijn in het licht van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.

Bij het opstellen van wetgeving heeft de wetgever steeds enkele situaties vooropgesteld die door middel van een bepaling worden beschermd. Bij het samenstellen van wetgevende bepalingen houdt de wetgever rekening met allerlei elementen, zoals bijvoorbeeld de grondrechten van de Belgen, de tijdsgeest, het kiezen van de minst ingrijpende maatregel enzovoort.

De bedoeling van dit schrijven is om out-of-the-box te denken. In dit onderzoek wordt verder gekeken dan louter hetgeen in de wetgeving staat genoteerd. Er wordt een analyse uitgevoerd naar de situaties die de wetgever niet heeft voorzien en waar bijgevolg door de wetsbepaling een onevenwichtige situatie wordt gecreëerd. De vraag is of er op dat ogenblik, in die onvoorziene situatie, ook rekening wordt gehouden met alle elementen die de wetgever in acht neemt bij het opstellen van een wetsontwerp om zo een evenwichtssituatie voor dat individu te boetsen?

Het fiscale legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel worden onder de loep genomen om hun verhouding tot elkaar te kunnen bestuderen. Vervolgens, wordt hetzelfde voor Nederland uitgevoerd.

3. Inleiding

1. Het voornemen bij het schrijven van deze masterscriptie is dat er een duidelijk en volledig kader wordt geschetst van een materie waarnaar urgent onderzoek dient te worden verricht. Het onderwerp van dit werkstuk betreft de rol van billijkheid in het fiscaal recht, hetgeen een zeer uitgestrekt en ruim rechtsdomein omvat. De bedoeling is dat aan de hand van de verschillende hoofdstukken, en aldus verschillende onderzoeksvragen, het ruime veld wordt afgebakend.

2. Het eerste vraagstuk dat moet worden beantwoord, is waarom er urgent onderzoek dient te worden verricht naar de billijkheid in het Belgische fiscaal recht. Het is van uitermate groot belang dat het recht, in eender welk rechtsgebied en territorium, de evolutie van de tijdsgeest respecteert en zich hiernaar aanpast. De samenleving in zijn geheel heeft bepaalde noden en het is van zekere relevantie dat het recht hiermee evolueert. De wetgever dient zichzelf steeds in vraag te stellen of de bestaande regelgeving op elk ogenblik het vooropgestelde doel bereikt en of de inmenging niet te verregaand is, en aldus tot het strikte minimum wordt beperkt. De uitwerking van de maatregelen dient steeds proportioneel te zijn tot het voornemen dat de wetgever ambieert, en zich te beperken tot de minst zwaarwichtige regelgeving.

3. Daarnaast stelt de wetgever bij het ontwikkelen van wetgeving enkele situaties voorop die zich binnen het *ratione materiae* van de regelgeving bevinden, maar wat dient er te gebeuren bij situaties die zich buiten het toepassingsgebied situeren of hierop een uitzondering vormen? Zou het mogelijk zijn dat een mouw kan worden gepast aan zulke uitzonderlijke omstandigheden of dienen we dit te negeren? Zou billijkheid in zulke situaties een antwoord kunnen bieden en hoe dient het billijkheidsbeginsel dan precies te worden toegepast?

Indien ervan kan worden uitgegaan dat onbillijke situaties moeten worden hersteld, dient hiervoor wetgeving te zijn ontwikkeld of kan dit ook door bijvoorbeeld de bevoegde rechter worden toegepast, zonder enig wetgevend kader? Deze vragen vormen de essentie van dit hele werkstuk en tonen het belang aan van dit onderzoek.

4. Er wordt van monodisciplinaire rechtswetenschappelijke onderzoekstechnieken gebruik gemaakt om de billijkheid binnen het Belgisch fiscaal recht te analyseren en te doorgronden. Er wordt een zuiver rechtsdogmatisch onderzoek gevoerd aangezien er vanuit een opgegeven onderwerp aan de slag wordt gegaan. Er wordt vanuit één maatschappelijk probleem, zijnde de billijkheid, vertrokken en hierop wordt vanuit één rechtswetenschap gefocust, zijnde het Belgische fiscaal recht.

De centrale onderzoeksvraag binnen dit werkstuk betreft *of de wetgever een marge om billijk te zijn binnen dit rechtsdomein heeft vooropgesteld, in het licht van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.*

5. Deze masterscriptie start met een beschrijvend hoofdstuk waarin het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel binnen het Belgische fiscaal recht zal worden ontvouwen in twee afzonderlijke titels. Ter afbakening van dit hoofdstuk wordt de vraag naar de inhoud van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel gesteld. Waarvoor staan deze beginselen en wat betekenen deze beginselen in het huidige rechtsregime? Waarom zijn deze beginselen van belang in ons rechtsstelsel? De evolutie wordt bekeken aan de hand van wetgeving, rechtspraak en rechtsleer.

6. De onderzoeksvragen binnen dit hoofdstuk zijn van evaluerende, vergelijkende en aanbevelende aard. De beginselen worden beschreven en verklaard, afgewogen om een transparante toelichting aan te reiken, maar ook met elkaar vergeleken. De gelijkenissen en/of verschillen worden aan het licht gebracht.

7. In het opvolgende hoofdstuk wordt het beginsel van redelijkheid en billijkheid op een beschrijvende wijze verduidelijkt en wordt dit beginsel toegepast op het rechtsgebied van deze masterscriptie, namelijk het Belgische fiscaal recht. De onderzoeksvraag binnen dit hoofdstuk betreft, net zoals het voorgaande hoofdstuk, de inhoud van het billijkheidsbeginsel en op welke wijze dit beginsel zich in de praktijk vertaalt. Wat is de betekenis van het billijkheidsbeginsel en welk effect heeft dit beginsel op het Belgische fiscaal recht?

De onderzoeksvragen betreffende het billijkheidsbeginsel zijn op hun beurt ook van evaluerende en aanbevelende aard aangezien dit hoofdstuk is bedoeld om een beschrijvend beeld te geven van het billijkheidsbeginsel.

8. Aansluitend wordt het billijkheidsbeginsel verder uitgewerkt. De onderzoeksvraag doelt hierop, namelijk of de fiscale wetgever dit beginsel in de wetgeving heeft geïnjecteerd en zo ja, op welke wijze? Bestaat er een wettelijk kader betreffende billijke situaties in fiscale aangelegenheden? Hoe zien we dit beginsel in de praktijk uitgewerkt? Deze situaties zullen worden bestudeerd en geëxpliciteerd. De aanvullende rechtspraak en rechtsleer worden hierbij adequaat verhelderd. De billijke uitwerkingen van de wetgever worden ontleed.

De onderzoeksvragen voor de verscheidende subtitels waarin de billijke situaties uiteen worden gezet, hebben een evaluerend en vergelijkend karakter. De bedoeling is om de situaties te schetsen en te verklaren.

9. Naast het uiteenzetten en verklaren van de uitwerkingen van het billijkheidsbeginsel, worden deze in een opvolgende titel één voor één aan het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel getoetst. Er wordt een kritische blik geworpen of de beoogde doelstellingen van de wetgever, zijnde het billijkheidsbeginsel bewerkstelligen, worden bereikt in de praktijk.

10. Vervolgens, in het zesde hoofdstuk, wordt het rechtsvergelijkend aspect binnen deze masterscriptie uitgewerkt. Er wordt een blik op het billijkheidsbeginsel bij de noorderburen geworpen. De rechtsvergelijkende onderzoeksvraag wordt als volgt geformuleerd: hoe organiseert Nederland de verhoudingen tussen het legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel? Zijn deze beginselen bekend in het Nederlandse rechtssysteem? Daarnaast wordt onderzocht of in Nederland de uitwerking van ombudsdienst bekend is.

De vergelijkende onderzoeksvraag maakt een beschrijving van het billijkheidsbeginsel binnen dit rechtssysteem mogelijk. Het geeft de ruimte om de parallellen of contrasten met de Belgische federale ombudsdienst in beeld te brengen.

Er werd voor Nederland gekozen omdat, naar mijn mening, een rechtsvergelijkend perspectief naar een ander Europees land vaak een bron van inspiratie kan zijn. Daarnaast werd gedurende de rechtenopleiding ook duidelijk dat Nederland een voorbeeld is op het gebied van alternatieve geschillenbeslechting. Aan de hand van deze twee vaststellingen leek Nederland een interessante keuze.

11. In het zevende hoofdstuk wordt met een kritische blik teruggekeken op het hele onderzoek. Een weerspiegeling van de persoonlijke visie, voldoende onderbouwd door alle elementen die doorheen dit beschrijvend en rechtsvergelijkend onderzoek naar voren zijn gebracht. Zijn er nog verbeterpunten voor de fiscale wetgever of eventueel aanbevelingen?

12. Tot slot zal het gehele werk worden samengevat en worden de belangrijkste gedeelten kort herhaald zodat er een duidelijke en beknopte conclusie kan worden neergeschreven.

4. Fiscale beginselen

13. Zoals in de inleiding kort werd aangestipt, is het van beduidend belang om deze masterscriptie met een beschrijvend hoofdstuk te beginnen. Het onderzoek van dit gehele werk vertrekt vanuit de vraagstelling of de fiscale wetgever een marge om billijk te zijn binnen het Belgische fiscaal recht heeft voorzien, in het licht van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel. Vanuit deze vraagstelling is het relevant om de inhoud van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel te begrijpen, aangezien deze twee beginselen ten aanzien van het billijkheidsbeginsel worden getoetst en afgewogen.

De bedoeling in dit hoofdstuk is om een beeld van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel binnen het Belgische fiscaal recht te schetsen.

14. Er wordt onderzoek verricht naar de invulling, betekenis, het belang en de evolutie van deze beginselen in het huidige rechtssysteem. Dit zal gebeuren aan de hand van de relevante wetgeving, rechtspraak en genoteerde rechtsleer.

4.1. Het fiscale legaliteitsbeginsel

15. Het onderzoek begint met het uitdiepen van het fiscale legaliteitsbeginsel. In deze titel wordt er een centrale vraag gesteld over de specifieke inhoud en invulling van het legaliteitsbeginsel binnen fiscale aangelegenheden. Wat houdt het fiscale legaliteitsbeginsel in, waar kan het worden teruggevonden en welke belangen worden ermee beschermd? Wat betekent het fiscale legaliteitsbeginsel in het huidige rechtssysteem en waarom is het een belangrijk onderdeel van ons rechtssysteem?

4.1.1. De inhoud en grondslag van het fiscale legaliteitsbeginsel

16. De wettelijke grondslag van het fiscale legaliteitsbeginsel staat expliciet in artikel 170 van de Gecoördineerde Grondwet¹ genoteerd, waarvan de eerste paragraaf uitdrukkelijk het volgende bepaalt: *'geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet'*².

Verder in het artikel, in de onderstaande paragrafen, staat geschreven door welke andere wetgevende middelen een democratisch verkozen orgaan, gesitueerd op een ander niveau, belastingen of lasten kan invoeren.

17. Concreet zal men analoge bepalingen kunnen terugvinden op het niveau van de gemeenschappen en de gewesten in de tweede paragraaf en van lokale belastingen in de derde en vierde paragraaf. Zo zal een last of belasting die door de provincie wordt opgelegd steeds een gevolg zijn van een voorafgaande beslissing van haar raad.³ Dit geldt op dezelfde wijze voor de agglomeratie, federatie van de gemeenten en de gemeente.⁴

¹ Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994, BS 17 februari 1994. Hierna: Gw.

² Artikel 170, §1 Gw.

³ Artikel 170, §3 Gw.

⁴ Artikel 170, §4 Gw.

18. In artikel 172, lid 2 van de Grondwet staat geschreven dat *'geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet'*. Hetgeen hetzelfde impliceert als voorbeschreven artikel. Enkel een democratisch verkozen orgaan heeft de mogelijkheid om een afwijking, in de zin van een verzwakking of een opheffing, aan te brengen op een belasting.

Uit deze bepaling kan aldus worden geconcludeerd dat niet louter de mogelijkheid tot het heffen, maar ook het ontdoen van belasting wordt aangereikt.

19. Hieruit kan worden afgeleid dat er eigenlijk geen belasting kan worden geheven, verminderd of opgeheven voor zover er geen akkoord wordt gegeven uit hoofde van de belastingplichtigen, die op hun beurt worden vertegenwoordigd door hun verkozen vertegenwoordigers.

Hierbij kan worden verwezen naar de eeuwenoude bewoordingen *'no taxation without representation'*, geen belastingen zonder vertegenwoordiging.

20. Uiteindelijk kan ook worden gesteld dat het fiscale legaliteitsbeginsel tot uiting komt in artikel 171 en artikel 174 van de Grondwet. In het eerste lid van artikel 171 van de Grondwet staat het volgende genoteerd: *'over de belastingen ten behoeve van de Staat, de gemeenschap en het gewest wordt jaarlijks gestemd'*. Artikel 174, eerste lid van de Grondwet vult hierop aan en stelt namelijk dat *'elk jaar door de Kamer van volksvertegenwoordigers de eindrekening wordt vastgesteld en de begroting goedgekeurd'*.

De grondwetgever heeft aan de hand van bovenvermelde bepalingen een duidelijke eis vooropgesteld. Het is noodzakelijk dat er een jaarlijkse goedkeuring plaatsvindt door de Kamer van volksvertegenwoordigers betreffende de belastingen. De grondwetgever poogt hiermee een bijkomstige bescherming te bieden aan de belastingplichten in strijd tegen buitensporige overheidsuitgaven.⁵

21. Men kan stellen dat louter hetgeen de fiscale wetgever als belastbaar heeft bepaald, aan belasting is onderworpen. Voor zover de fiscale wetgever (nog) niets heeft neergeschreven in een gepubliceerde wettekst, speelt er een vrijstelling van enige last of belastingheffing.⁶ Dit stelt een *principiële vrijheid van belastingen* voorop. Noch de administratie noch de bevoegde rechter mag de fiscale wet op die wijze toepassen dat situaties die niet expliciet door de wet worden gedekt, worden belast. Dit geldt zelfs nog steeds indien zich een situatie voordoet die sterk gelijkend is op een situatie die wel onder het toepassingsgebied van een fiscale regelgeving valt, maar niet uitdrukkelijk staat omschreven.⁷ Men kan hiermee stellen dat niemand aan een last of belasting kan onderworpen worden indien hiertoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering die uitsluitend bevoegd is om deze last of belasting in te stellen.

22. Het Hof van Cassatie heeft ondertussen in zijn vaste rechtspraak bevestigd dat het fiscaal legaliteitsbeginsel waarborgt dat een strikte interpretatie van de fiscale wet wordt gegeven.⁸ De

⁵ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 151 p.

⁶ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 95, nr. 4.

⁷ A. PEETERS, "De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief", *AFT* 2011, afl. 10, 6-8.

⁸ Cass. 20 februari 1990, *Pas.* 1990, I, 709; Cass. 17 februari 1969, *Pas.* 1969, I, 536.

strikte toepassing van de fiscale wet wordt door het Hof van Cassatie ook erkend als een algemeen rechtsbeginsel.⁹

23. Artikel 170, artikel 170, §2, artikel 171 en artikel 174 van de Grondwet geven alle vier een verwijzing naar een democratisch verkozen wetgevend orgaan, hetgeen de wetgevende macht impliceert. Hieruit kan worden geconcludeerd dat het invoeren van een last of belasting tot de exclusieve bevoegdheid van de wetgevende macht behoort. Het fiscaal legaliteitsbeginsel bekrachtigt de juridische superioriteit van de wetgevende macht.¹⁰ In beginsel bestaat er een principiële verbod tot het overdragen van de door de Grondwet toegewezen bevoegdheden aan de formele wetgever. De bevoegdheden kunnen aldus niet worden overgedragen of gedelegeerd aan andere overheden.¹¹ Toch worden er fiscale bevoegdheden toegewezen aan de koning door artikel 105 en artikel 108 van de Grondwet die uitvoeringsbevoegdheden omvatten. De nodige kanttekening dient hierbij te worden gemaakt, namelijk dat de overdraging louter betrekking mag hebben op de essentiële elementen van een belasting en niet op de vermindering, opheffing of heffing van een belasting *an sich* aangezien er zich op dat ogenblik een schending van artikel 170 en artikel 170, §2 van de Grondwet voordoet, tenzij er sprake is van een bekrachtiging bij wet achteraf.

Dit laatste houdt concreet essentiële elementen in en wordt in de volgende titel geëxpliceerd.

24. Hierbij dient te worden verwezen naar de *trias politica*-leer die in de Belgische rechtsstaat wordt gehanteerd. Het beginsel van de *scheiding der machten* wordt alsook grondwettelijk verankerd in de artikelen 33 tot en met 41 van de Grondwet, waarin de taakverdeling tussen de drie staatsmachten staat neergeschreven. Het Hof van Cassatie heeft dit beginsel dan ook als een grondwettelijk rechtsbeginsel erkend.¹²

De *trias politica*-leer behoort niet tot de essentie van dit onderzoek, maar ter vollediging wordt dit kort aangestipt.

25. Het fiscale legaliteitsbeginsel heeft een link met het verbintenissenrecht en meer specifiek met één algemeen rechtsbeginsel, namelijk de *vrijheid van overeenkomsten*. De vrijheid van overeenkomsten, ofwel de contractsvrijheid, staat genoteerd in artikel 5.14 Burgerlijk Wetboek¹³ en stelt dat eenieder de vrijheid heeft om al dan niet overeenkomsten te sluiten, de inhoud van de overeenkomst te bepalen, zijn contractspartij uit te kiezen enzovoort, tenminste voor zover dit geen inbreuk op enig dwingend recht of recht van openbare orde inhoudt. Met andere woorden kunnen partijen overeenkomsten sluiten op de manier die zij als meest passend en gunstig ervaren.

26. Indien een burger gebruik maakt van zijn vrijheid van overeenkomsten waarbij hij een rechtshandeling stelt die zich binnen de regelgeving van de fiscale wetgever situeert, heeft de burger de keuze om deze rechtshandeling te stellen, met het betalen van de belasting tot gevolg, of het afbreken van de desbetreffende rechtshandeling en op deze manier geen belasting aan de fiscale administratie te zijn verschuldigd.

⁹ Cass. 10 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 464, *Pas.* 1997, I, 464.

¹⁰ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 162 p.

¹¹ W. PAS en B. STEEN, "Met het nodige voorbehoud. Het grondwettelijk voorbehoud aan de formele en aan de federale wetgever – deel 1", *TVW* 2004, 363 en 364.

¹² Cass. 22 mei 1987, *Pas.* 1987, I, 1177.

¹³ Burgerlijk Wetboek, *BS* 14 mei 2019. Hierna BW.

Ingeval de burger kiest om de specifieke rechtshandeling door te voeren, wordt hij als belastingplichtige beschouwd. De belastingplichtige heeft vervolgens de verplichting om de belasting te betalen en mag deze op geen ogenblik ontduiken. Dit impliceert dat er geen schending van de desbetreffende fiscale wet mag plaatsvinden.

27. De link tussen het fiscale legaliteitsbeginsel en de vrijheid van overeenkomsten is hiermee duidelijk. De fiscale regelgeving bepaalt de voorwaarden en omstandigheden waaronder belasting is verschuldigd, maar er bestaat geen verplichting voor de burger om in dergelijke omstandigheden te verkeren dat hij gehouden is aan het naleven van de voorwaarden. De burger kiest nog steeds vrij of deze als belastingplichtige in de zin van een specifieke fiscale regelgeving zal worden beschouwd of niet, door het al dan niet stellen van een bepaalde rechtshandeling.

28. Uit het strikte grondwettelijk fiscale legaliteitsbeginsel van artikel 170 en artikel 172, § 2 van de Grondwet en het algemeen rechtsbeginsel van de vrijheid van overeenkomsten kan alsook het primeren van de vrije keuze van de minst belaste weg worden afgeleid. Een mijlpaalarrest binnen dit principe is het *Brepols-arrest*¹⁴.

29. Het Hof van Cassatie stelt in dit Franstalig arrest dat wanneer partijen, met het doel een gunstiger belastingregime te verkrijgen en gebruikmakend van hun vrijheid van overeenkomst, rechtshandelingen verrichten zonder daarbij enige wettelijke verplichting te overtreden en alle daaraan verbonden gevolgen te aanvaarden, geen inbreuk plegen op de desbetreffende fiscale regelgeving. Daarnaast stelt het *Brepols-arrest* dat de gestelde rechtshandeling door de belastingplichtige niet de meest normale dient te zijn, maar het is van belang dat deze wettelijk is en geen gesimuleerde rechtshandeling inhoudt.

30. Hieruit kan worden geconcludeerd dat het Hof van Cassatie door middel van dit arrest de weg van de vrije keuze van de minst belastbare weg erkent, voor zover de gebruikte belasting in harmonie is met de werkelijke overeenkomst. Anders gesteld, de fiscale constructie dient zich op de werkelijke toestanden te baseren. Daarnaast hecht het Hof van Cassatie veel waarde aan het simulatiebegrip. Hetgeen impliceert dat alle betrokken partijen de gevolgen van hun rechtshandelingen respecteren en er aldus geen sprake mag zijn van een schending van een fiscale regelgeving, en zodoende van belastingontduiking.¹⁵ Met andere woorden, de belastingplichtige heeft niet het voornemen om een in de fiscale regelgeving genoteerde verplichting te miskennen. Dit geldt voorafgaandelijk, tijdens en na de aangifte.¹⁶

31. Het *Brepols-arrest* werd vervolgens bevestigd in het *Au vieux St. Martin-arrest*¹⁷. In geen enkele bepaling staat genoteerd dat de fiscale administratie het recht heeft om zich te beroepen op de economische werkelijkheid als deze afwijkend is van de juridische werkelijkheid.

¹⁴ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

¹⁵ A. PEETERS, "De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief", *AFT* 2011, afl. 10, 9.

¹⁶ A. PEETERS, "De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief", *AFT* 2011, afl. 10, 10.

¹⁷ Cass. 22 maart 1990.

32. Omtrent het primeren van de vrije keuze van de minst belaste weg dient alsook het *arrest van 24 november 2004*¹⁸ te worden aangehaald. In dit arrest werden twee prejudiciële vragen gesteld aan het Arbitragehof, hedendaags gekend als *het Grondwettelijk Hof*, door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. De eerste prejudiciële vraag heeft de nodige relevantie met vrije keuze van de minst belaste weg en zelfs meer specifiek naar de mogelijkheden van verweer en tegenbewijs van de belastingplichtige. In dit arrest werd artikel 344, §1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992¹⁹ aan het fiscale legaliteitsbeginsel getoetst. Dit artikel omvat een algemene anti-rechtsmisbruikbepaling in de strijd tegen ontwijkingsmechanismen en schrijft het volgende voor: *'aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven ... wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt'*. De wetgever heeft met deze bepaling de toepassing van het *Brepols-arrest* beperkt.

33. Het standpunt van de Ministerraad, een orgaan van de Belgische staat, was duidelijk. De Ministerraad ontkent de leer van de vrije keuze van de minst belastbare weg niet, maar is van mening dat vanuit billijkheidsoverwegingen de gegeven juridische kwalificatie van de verrichting moet beantwoorden aan de geldige economische motieven. Bij twijfel is de fiscale administratie verplicht om aan te tonen dat de gegeven kwalificatie door de belastingplichtige tot doel heeft om een belastingontwijking te bewerkstelligen. Waarop de belastingplichtige op zijn beurt bewijs dient te leveren dat *rechtmatige financiële en economische behoeften* ten grondslag liggen aan zijn gegeven kwalificatie.

34. Het Arbitragehof zal beide prejudiciële vragen ontkennend beantwoorden, hetgeen stelt dat artikel 344, §1 WIB92 rechtlijnig met het fiscale legaliteitsbeginsel loopt.

Het antwoord van het Arbitragehof bevestigt dat het niet voldoende is als er bij de fiscale administratie een indruk wordt gewekt dat een juridische kwalificatie is gekozen door de belastingplichtige, met het oog op belastingontwijking. Het betreft geen eenzijdige vaststelling.

Betreffende het tegenbewijs bestaat de verantwoording hieruit, namelijk waarom er voor een specifieke juridische kwalificatie werd gekozen en niet voor de kwalificatie die de fiscale administratie voor ogen had. Het tegenbewijs wordt correct geleverd indien er een voldoende verband bestaat tussen de juridische kwalificatie en de economische draagwijdte van de verrichting. Indien het tegenbewijs niet kan worden geleverd, wordt een herkwalificatie doorgevoerd.

35. De wetgever heeft met artikel 344, §1 WIB92 getracht een wettig doel te bereiken, namelijk de bestrijding van belastingontwijking, zonder het recht van belastingplichtigen om de minst belastende weg te kiezen aan te tasten. Artikel 344, § 1 WIB92 mag niet als een algemene bevoegdheidsbepaling worden beschouwd die de administratie toestaat om zelfstandig de belastbare materie vast te stellen, maar eerder als een bewijsmiddel om in concrete gevallen, eventueel onder toezicht van de rechter, individuele situaties te beoordelen.

¹⁸ Arbitragehof nr. 188/2004, 24 november 2004.

¹⁹ Wetboek Inkomstenbelasting 1992, BS 10 april 1992. Hierna: WIB92.

36. Betreffende de inhoud van het fiscale legaliteitsbeginsel en de daarbij horende evolutie en kanttekeningen, kan de volgende gevolgtrekking worden gemaakt.

37. Ongeacht het domein waarin lasten of belastingen worden geheven, streven belastingplichtigen er steeds naar om deze lasten of belastingen zoveel mogelijk te onderdrukken en indien mogelijk zelfs te vermijden. Daarom zal de fiscale administratie op alle mogelijke wijzen proberen om het ontwijken van belastingen sterk te beperken.

Hoewel een aanzienlijk deel van het inkomstenverlies kan worden toegeschreven aan belastingontduiking door actieve ontwijing, wordt hierop niet verder ingegaan. Dit betreft niet de essentie van dit onderzoek.

38. Hetgeen dient te worden benadrukt, is dat de fiscale administratie namelijk niet kan ingrijpen tegen een belastingplichtige die ervoor kiest geen rechtshandelingen te verrichten om zichzelf niet in een belastbare situatie te plaatsen.

De belastingplichtige heeft steeds de vrije keuze om een specifieke rechtshandeling te stellen, die een last of belasting als resultaat heeft.

39. Daarnaast betreft het belastingontwijking indien de belastingplichtige actief de minst belaste route bewandelt, door specifieke rechtshandelingen te verrichten waardoor de voorwaarden van de fiscale regelgeving niet worden vervuld. Het is steeds de bedoeling dat de belastingplichtige de fiscale gevolgen van zijn/haar gestelde rechtshandeling aanvaardt en niet strijdig met de fiscale regelgeving handelt.

4.1.2. Motivering grondwettelijke verankering

40. Zoals in voorgaande titel is aangetoond, staat het fiscaal legaliteitsbeginsel verankerd in de Grondwet. Hetgeen de wetgever noteert in de Grondwet, acht deze als fundamenteel voor de Belgische rechtsstaat. De onderzoeksvraag in deze ondertitel is dan ook waarom de wetgever het fiscaal legaliteitsbeginsel zo hoog in het vaandel draagt? Waarom heeft de wetgever het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Grondwet verankerd?

41. Het achterliggende denkbeeld van de wetgever om het fiscaal legaliteitsbeginsel voorop te stellen wordt als eerst uitgelegd aan de hand van artikel 16 van de Grondwet, hetgeen uitdrukkelijk bepaalt: *'niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling'*.

42. Deze bepaling wordt voornamelijk gebruikt in omstandigheden van onteigening, maar de vraag is of deze omschrijving breder kan worden geïnterpreteerd. Dit is dan ook gebeurd door het Hof van Cassatie in 1991²⁰. De bepaling kan als volgt worden uitgelegd, namelijk dat elke burger een bepaalde last dient te dragen ten aanzien van het algemeen belang. Van zodra deze last zodanig wordt vergroot ten aanzien van één burger en als onevenwichtig kan worden beschouwd, is er sprake van een schending van artikel 16 van de Grondwet. Aan de burger kan een recht op vergoeding

²⁰ Cass. 28 januari 1991, *Arr.Cass.* 1990-91, 572.

worden toegekend.²¹ Deze bepaling verleent aan de belastingplichtige een zodanig recht op eigendomsbescherming.

43. De vraag die dient te worden gesteld is of belastingen een danige last inhouden op het eigendomsrecht. De vraagstelling kan positief worden beantwoord.

Belastingen vormen een inbreuk op het eigendomsrecht in die zin dat een belastingplichtige een gedeelte van de goederen in zijn eigendom dient af te staan aan de fiscale administratie, zonder het verkrijgen van een tegenprestatie of een billijke en voorafgaande schadeloosstelling.²²

44. Net omwille van het feit dat belastingen een danige inbreuk op eigendomsrecht van de belastingplichtige plegen, is de tussenkomst van de wetgever vereist om dit te rechtvaardigen.²³

45. Daarbij aansluitend kan de motivering voor het grondwettelijk verankerd fiscale legaliteitsbeginsel ook in artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het EVRM²⁴ worden teruggevonden. In het eerste lid staat het volgende genoteerd: *'alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom'*. Het tweede lid sluit hierop aan, namelijk *'niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht'*. Hetgeen aansluit op artikel 16 van de Grondwet, dat hierboven werd besproken. Het derde lid gaat verder met de volgende bewoordingen: *'de voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren'*.

46. In artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het EVRM zien we duidelijk de twee elementen die in de weegschaal worden gelegd. De bescherming van het eigendomsrecht van de belastingplichtige enerzijds en het recht dat de Staat heeft om eenzijdig belastingen te heffen anderzijds.

47. Daarnaast wordt ook de tweestrijd waarin de Staat zich bevindt nauwkeurig weergegeven. De Staat dient namelijk bescherming te bieden aan het individueel eigendomsrecht van al haar burgers op een eenvormige wijze, maar daar lijnrecht tegenover staat het gegeven dat de Staat, in vervulling van zijn taak, het individueel eigendomsrecht op zijn beurt dient te beperken.²⁵

48. Het is van belang dat er een evenwicht in de weegschaal wordt gecreëerd tussen het beschermen en het beperken van het eigendomsrecht door de Staat, het ene mag niet zwaarder doorwegen dan

²¹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 152 p.

²² B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en obepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 96, nr. 5.

²³ M. MAUS, "Lokale belastingen en het formeel fiscaal legaliteitsbeginsel" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 223.

²⁴ Eerste Aanvullend Protocol van 20 maart 1952 bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, *BS* 19 augustus 1955.

²⁵ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 154 p.

het andere. Net omwille van de reden dat het eigendomsrecht van de belastingplichtige niet mag worden uitgehold door een rechtshandeling van de Staat die een dermate grote inbreuk pleegt op dat recht, wordt het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Grondwet gefixeerd.

4.1.3. Rechtstreekse toetsingsbevoegdheid en invulling door het Grondwettelijk Hof

49. Het fiscale legaliteitsbeginsel kan alsook in de rechtstreekse toetsingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof worden waargenomen. Artikel 1 van de Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof²⁶ bepaalt dat het Grondwettelijk Hof, voorheen *Arbitragehof*, bij wege van arrest uitspraak doet over de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van een wet, decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel. Het Grondwettelijk Hof heeft hierbij namelijk louter de mogelijkheid om aan alle artikelen van de tweede titel, artikel 170, artikel 172 en artikel 191 van de Grondwet te toetsen.²⁷ In 2003 zijn de laatste drie voorgeschreven artikelen toegevoegd aan zijn bevoegdheid²⁸ en heeft het Grondwettelijk Hof sindsdien de bevoegdheid om rechtstreeks te toetsen aan het fiscale legaliteitsbeginsel.²⁹

50. In zijn rechtspraak stelt het Grondwettelijk Hof dat het fiscale legaliteitsbeginsel vereist dat er *nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria* in de fiscale regelgeving staan genoteerd en daarboven een nauwkeurig afgebakend *ratione personae* en *ratione materiae*.³⁰ De bestanddelen die tot de essentie van de fiscale regelgeving behoren, zijn de identiteit van de belastingplichtige, de belastbare materie, de grondslag, het tarief, het bedrag van de te betalen belasting en de mogelijke vrijstellingen en/of verminderingen.³¹ De toepassing van de fiscale regelgeving wordt op deze manier voldoende duidelijk en voorzienbaar.³²

51. Het Grondwettelijk Hof is met de opsomming van de essentiële bestanddelen van de fiscale regelgeving op geen enkel moment erg duidelijk geweest. Door het gebruik van onduidelijke woorden, bijvoorbeeld '*zoals*', wordt aangenomen dat deze bestanddelen niet als een gesloten lijst kunnen worden beschouwd, en aldus niet volledig zijn en nog kunnen worden aangevuld.³³

Toch dient te worden aangemerkt dat het Grondwettelijk Hof woorden als '*zoals*' in zijn recente rechtspraak vermijdt, maar er kan wel worden geconstateerd dat het Grondwettelijk Hof in het ene arrest veel essentiële elementen opsomt en in het andere arrest slechts enkele. Het lijkt erop dat het Grondwettelijk Hof in bepaalde omstandigheden meer waarde hecht aan meerdere essentiële elementen dan in andere omstandigheden.

²⁶ Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, *BS* 7 januari 1989.

²⁷ A. ALEN en K. MUYLLE, "De bevoegdheids- en belangenconflicten", in A. ALEN, K. MUYLLE *Handboek van het Belgische Staatsrecht*, Mechelen, Kluwer, 2011, 484-485.

²⁸ Bijzondere wet van 9 maart 2003 tot wijziging van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, *BS* 11 april 2003.

²⁹ P. PEETERS, "De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof aan het fiscaal legaliteitsbeginsel na de Bijzondere Wet van 9 maart 2003", *AFT* 2005, afl. 10, 8-15.

³⁰ GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, overw. B.12 en B.15.

³¹ GwH 24 april 2008, nr. 72/2008, overw. B.5.

³² GwH 30 maart 2010, nr. 2010/213, overweging B.10.2.

³³ B. PEETERS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?" in B. PEETERS en J. VELAERS (eds.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2007, 535.

52. Een rechtlijnig antwoord kan aldus niet worden gegeven, maar indien het onderwerp van de essentiële elementen van een fiscale regelgeving aan bod komt, kan worden gesteld dat indien men een volledige lijst wenst van hetgeen het Grondwettelijk Hof als essentieel element beschouwt, er veel uit verschillende uitgesproken arresten zullen moeten worden gepikt.

53. De gevolgtrekking hieruit is dan ook dat de afdeling Wetgeving van de Raad van State, het Grondwettelijk Hof en de rechtsleer duidelijk niet éénzelfde visie hanteren indien het op de essentiële elementen van een belasting aankomt. Hun verschillende visies zouden op één lijn kunnen worden gebracht indien de essentiële elementen in een grondwettelijke bepaling zouden kunnen worden gegoten.

De wetgever heeft door het fiscale legaliteitsbeginsel te verankeren in de Grondwet aangetoond hoe fundamenteel dit beginsel is, en zeker aangezien lasten en belastingen niet weg te denken zijn uit het hedendaagse bestaan.

Het vastleggen van de essentiële elementen van een belasting in de Grondwet zou de nodige verduidelijking hieromtrent bieden. Daarnaast zou het ervoor zorgen dat alle neuzen in dezelfde richting wijzen, hetgeen ook niet onbelangrijk is voor een grondwettelijk verankerd topic.³⁴

54. Met andere woorden, aan de hand van de letter van de wettekst dient de burger te achterhalen dat op basis van de desbetreffende belasting hij/zij als belastingplichtige wordt beschouwd en ten aanzien van welke som. De burger dient te begrijpen en te weten dat een specifieke rechtshandeling al dan niet fiscale gevolgen met zich mee kan brengen. Kortom, de mening van het Grondwettelijk Hof is klaar en duidelijk, de bewoordingen in de fiscale regelgeving dienen ervoor te zorgen dat iedereen de fiscale gevolgen van zijn/haar handelingen kan inschatten, al dan niet met het nodige advies of hulp van de interpretatie van de bevoegde rechtscolleges.³⁵

55. Desalniettemin staat de vereiste van de redelijke voorzienbaarheid, en aldus het fiscale legaliteitsbeginsel, een bepaalde beoordelingsvrijheid aan de fiscale administratie toegekend niet in de weg, mits toezicht van de bevoegde rechtscolleges.³⁶

56. Het is dan ook van belang om ervoor te zorgen dat regelgeving, op welk rechtsdomein dan ook, voldoende buigzaam en flexibel wordt opgesteld zodat ze kan inspelen op veranderende omstandigheden. Regelgeving die bij de minste verandering als gedateerd wordt beschouwd, is niet duurzaam.

4.1.4. Beginselen van behoorlijk bestuur

57. In het principearrest van 27 maart 1992³⁷ bevestigt het Hof van Cassatie dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel, ook in fiscale aangelegenheden kunnen worden toegepast.

³⁴ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 177 p.

³⁵ X., "De goede huisvader als hoeder van het fiscaal legaliteitsbeginsel?", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 6, 129.

³⁶ X., "De goede huisvader als hoeder van het fiscaal legaliteitsbeginsel?", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 6, 129.

³⁷ Cass. 27 maart 1992.

58. Deze titel heeft als doelstelling om het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel uiteen te zetten en ook hun verhouding tot het fiscale legaliteitsbeginsel, om in een betere invulling hiervan te voorzien.³⁸ De verhouding tussen deze drie beginselen zorgde in het verleden voor de nodige discussie. Aan de hand van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel kan een betere invulling van het fiscale legaliteitsbeginsel worden gegeven.

59. Betreffende het rechtszekerheidsbeginsel enerzijds heeft de Raad van State het beginsel in zijn rechtspraak omschreven als volgt: *'een burger moet kunnen vertrouwen op een vaste gedragslijn van de overheid, of op toezeggingen of beloften die de overheid in het concreet geval heeft gedaan'*.³⁹

40

60. Vervolgens werd in het principearrest van 1992 het rechtszekerheidsbeginsel door het Hof van Cassatie met de volgende bewoordingen omschreven: *'de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid'*.⁴¹

Het komt de bevoegde feitenrechter toe om na te gaan of er een vaste gedragslijn van de overheid bestaat⁴² en of de overheid bij de belastingplichtige een redelijk vertrouwen heeft gewekt⁴³.

61. Betreffende het vertrouwensbeginsel anderzijds heeft het Hof van Beroep te Gent een sterk samenvattend standpunt ingenomen, namelijk: *'het beroep op het vertrouwensbeginsel komt in principe pas aan de orde voor zover de administratie een verkeerde toepassing van de wet heeft gemaakt en als zodanig een rechtmatig vertrouwen heeft gewekt als zou die verkeerde toepassing toch correct zijn en daarom, in strijd met de wet afdwingbaar'*.⁴⁴

Het vertrouwensbeginsel behoort eerder tot het subjectieve luik van het rechtszekerheidsbeginsel⁴⁵, maar valt desondanks niet steeds onder hetzelfde toepassingsgebied.⁴⁶

62. Er kan worden geconcludeerd dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel enkel een rol spelen voor zover de fiscale administratie bepaalde regelgeving niet correct heeft toegepast.

De fiscale administratie dient aan de algemene zorgvuldigheidnorm te voldoen zoals in artikel 6.6, §2 van het Burgerlijk Wetboek staat omschreven. Dit impliceert het handelen als een normaal vooruitziend, zorgvuldige en voorzichtige fiscale administratie in dezelfde omzichtigheden geplaatst. Indien hieraan niet wordt voldaan, is er sprake van een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur.⁴⁷

³⁸ L. KELL, "De contra legem-toepassing van het vertrouwensbeginsel botst op de grenzen van het anterioriteitsvereiste en vergt steeds een concrete belangenafweging", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 11, 272-279.

³⁹ R.v.St. 17 maart 1987, nr. 27.685.

⁴⁰ T. GOEMAERE en R. DE CLERCQ, *Het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel in fiscaal recht*, masterthesis UGent, 2013-2014, 139 p., https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/164/463/RUG01-002164463_2014_0001_AC.pdf.

⁴¹ Cass. 27 maart 1992.

⁴² Cass. 11 februari 2011, F.09.0161.N., overweging 2.

⁴³ Cass. 2 september 2016, F.14.0206.N, overweging 8.

⁴⁴ Gent 21 maart 2023, 2021/AR/2017.

⁴⁵ S. GNEDASJ, "Een aantal basisbeginselen vooraf", in S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed. Lessen uit negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenafrek – een actueel overzicht met praktische én theoretische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 193-207.

⁴⁶ F. VERMEERSCH, "Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht", *AFT* 2010, afl. 8-9, 40.

⁴⁷ Brussel 3 oktober 2007.

Naar analogie met het aansprakelijkheidsrecht, mits het aantonen van een fout, schade en oorzakelijk verband tussen het onwettelijk handelen door en het gewekte vertrouwen van de fiscale administratie, is er een integraal schadeherstel verschuldigd.

63. Vervolgens gelden het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel in de omstandigheid dat de belastingplichtige op rechtmatige wijze erop kon vertrouwen dat de onjuiste toepassing van de wet toch correct was. In deze omstandigheid is deze tegen de wet in afdwingbaar. Met andere woorden, een beroep op het vertrouwensbeginsel impliceert dat de belastingplichtige een gegeven vordert dat strijdig is met een specifieke fiscale regelgeving en dat een verkeerde toepassing van de wet kan worden afgedwongen door de creatie van rechtmatig vertrouwen.⁴⁸ De toewijzing van een vordering op basis van het vertrouwensbeginsel betekent eigenlijk dat aan de betrokken belastingplichtige een voorkeursbehandeling wordt toegekend.

Het fiscale rechtszekerheidsbeginsel en het fiscale gelijkheidsbeginsel, waarop in het volgende hoofdstuk dieper wordt ingegaan, worden door het fiscale legaliteitsbeginsel verzekerd.⁴⁹

64. Het Hof van Cassatie heeft zich echter nooit glashelder uitgesproken over hoe het vertrouwensbeginsel zich verhoudt tot het legaliteitsbeginsel. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie, maar ook uit de rechtsleer, kan louter worden geconcludeerd dat de belangenafweging afhankelijk is van de voorliggende omstandigheid.^{50 51} De afweging tussen het fiscale vertrouwens- en legaliteitsbeginsel zal in handen liggen van de bevoegde feitenrechter.

4.2. Het fiscale gelijkheidsbeginsel

65. Het fiscale gelijkheidsbeginsel verdient de aandacht van het onderzoek in dit hoofdstuk. Hierbij staat de specifieke invulling van dit beginsel binnen fiscale aangelegenheden centraal.

66. Dezelfde onderzoeksvragen die werden gesteld bij het fiscale legaliteitsbeginsel worden beantwoord. Om dit hoofdstuk af te bakenen, wordt de vraag gesteld naar de betekenis en de inhoud van het fiscale gelijkheidsbeginsel. Wat vertegenwoordigt dit rechtsbeginsel en hoe manifesteert het zich in het huidige juridische kader? Waarom is het fiscale legaliteitsbeginsel van cruciaal belang binnen ons rechtssysteem?

4.2.1. De inhoud en grondslag van het fiscale gelijkheidsbeginsel

67. Het algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel is verankerd in artikel 10 van de Grondwet, dat nadrukkelijk in het eerste lid wordt omschreven als volgt: *'er is in de Staat geen onderscheid van standen'*. Waarop het tweede lid aansluit: *'de Belgen zijn gelijk voor de wet'*.

⁴⁸ Gent 21 maart 2023, 2021/AR/2017.

⁴⁹ Cass. 3 november 2000, nr. F.98.0072.N.

⁵⁰ P. POPELIER, "Het vertrouwensbeginsel versus het legaliteitsbeginsel: het kalf is verdrongen, maar wanneer dempt men de put?", *AFT* 2013, afl. 6-7, p. 50.

⁵¹ L. KELL, "De contra legem-toepassing van het vertrouwensbeginsel botst op de grenzen van het anterioriteitsvereiste en vergt steeds een concrete belangenafweging", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 11, 272-279.

Artikel 11 van de Grondwet wordt in één adem uitgelegd, samen met artikel 10 van de Grondwet. In het desbetreffende artikel wordt het non-discriminatiebeginsel beschreven, zijnde: *'het genot van de rechten en vrijheden aan de Belgen toegekend moet zonder discriminatie verzekerd worden'*.

68. Het verbod van discriminatie staat ook uitdrukkelijk genoteerd in artikel 14 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden⁵² en artikel 2, § 1 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten⁵³.

Op deze manier wordt het algemeen geformuleerd legaliteitsbeginsel zowel internationaal, Europees als nationaal op grondwettelijk niveau beschermd.

69. Deze algemene beginselen impliceren dat een verschil in behandeling tussen bepaalde personen of categorieën van personen louter is toegestaan voor zover ervoor een *objectieve en redelijke verantwoording* bestaat, met andere woorden steunend op concrete elementen van verantwoording. De verantwoording wordt beoordeeld in het licht van de gevolgen van de desbetreffende ongelijke behandeling en de evenredigheid tot het ervan nagestreefde doel.

70. Artikel 172 van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in artikel 10 en artikel 11 van de Grondwet vervatte gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel. Dit artikel wordt als een bijzondere toepassing van het algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel beschouwd.

Het eerste lid van artikel 172 van de Grondwet zet uiteen dat *'inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd'*. Het tweede lid werd reeds aangehaald bij het fiscale legaliteitsbeginsel en stelt dat *'geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet'*.

71. Het fiscale gelijkheidsbeginsel houdt in dat belastingplichtigen gelijk moeten worden behandeld in vergelijkbare situaties, zonder ongerechtvaardigd onderscheid te maken tussen hen. Het beschermt de belangen van belastingplichtigen door ervoor te zorgen dat de belastingheffing eerlijk en rechtvaardig verloopt.

72. In het huidige rechtssysteem is het fiscale gelijkheidsbeginsel een essentieel onderdeel omdat het de rechtvaardigheid en legitimiteit van het belastingstelsel waarborgt. Het zorgt ervoor dat de overheid geen willekeurige of discriminerende belastingmaatregelen oplegt en dat belastingplichtigen vertrouwen hebben in het belastingstelsel. Daarom wordt het fiscale gelijkheidsbeginsel beschouwd als een cruciale pijler van een eerlijk en effectief belastingbeleid binnen een rechtsstaat.

73. Opnieuw komt dezelfde formulering terug als bij het fiscaal legaliteitsbeginsel, namelijk de bewoording *'ingevoerd dan door een wet'*. Nogmaals lijkt het erop dat de invoering, in deze concrete toepassing, van een vrijstelling of vermindering louter toekomt aan de exclusieve bevoegdheid van de wetgevende macht.

⁵² Europees Verdrag van 4 november 1950 tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, *BS* 19 augustus 1955. Hierna: EVRM.

⁵³ Artikel 15 Internationaal Verdrag van 19 december 1966 inzake Burgerrechten en Politieke Rechten, *BS* 6 juli 1983. Hierna: BUPO-Verdrag.

4.2.2. Rechtstreekse toetsingsbevoegdheid en invulling door het Grondwettelijk Hof

74. Reeds sinds het begin dat destijds het Arbitragehof, hedendaags en sinds 2007 gekend als het Grondwettelijk Hof, de mogelijkheid had om aan de Grondwet te toetsen, namelijk in 1988⁵⁴, zijn het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, genoteerd in artikel 10 en artikel 11 van de Grondwet, vervat in zijn toetsingsbevoegdheid naast de bevoegdheidsverdelende bepalingen.

75. Het algemeen geformuleerde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel dient als een ruim overkoepelend begrip te worden geïnterpreteerd. Hetgeen impliceert dat deze beginselen steeds kunnen worden ingeroepen in een situatie die een ongelijkheid of discriminatie bevat.

76. Er kan worden geconcludeerd dat het Grondwettelijk Hof vanaf het eerste ogenblik de bevoegdheid heeft om met kracht van wet te toetsen aan het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, met inbegrip van de fiscale aangelegenheden en bepalingen,⁵⁵ aangezien het fiscaal gelijkheidsbeginsel als een uiterst specifieke uitvoering van het algemeen geformuleerde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel kan worden beschouwd.

77. Het Grondwettelijk Hof heeft het bovenvermelde ook steeds op die wijze geïnterpreteerd. Dit blijkt uit het volgend citaat van een arrest van 4 juli 1991: *'de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie zijn van toepassing ten aanzien van alle rechten en vrijheden die aan de Belgen zijn toegekend. Zij gelden ook in fiscale aangelegenheden. Artikel 112 (thans artikel 172) van de Grondwet bevestigt dit trouwens; deze bepaling is immers een precisering of bijzondere toepassing van het in artikel 6 (thans artikel 10) van de Grondwet geformuleerde algemene gelijkheidsbeginsel'*.⁵⁶

78. Daarnaast voorziet artikel 5 van de Bijzondere Wet op het Grondwettelijk Hof een mogelijkheid dat individuele belanghebbenden *rechtstreeks* een beroep tot vernietiging door middel van een verzoekschrift bij het Grondwettelijk Hof kunnen instellen. Voordien werd deze faciliteit louter toegestaan door de Ministerraad en de Gemeenschaps- en Gewestregeringen. Hieruit voortvloeiend hadden dergelijke cruciale beslissingen mogelijk de nodige impact op het Grondwettelijk Hof, betreffende het fiscale contentieux.⁵⁷

79. Zoals in voorafgaandelijke titel werd aangestipt, werd in 2003 echter de toetsingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof met zowel het fiscaal legaliteits- als gelijkheidsbeginsel uitgebreid. Er werd een rechtstreeks toezicht op beide fiscale beginselen toegestaan. Ook al zat het fiscaal gelijkheidsbeginsel onrechtstreeks al in zijn toetsingsbevoegdheid vervat.

⁵⁴ Implementatie door de Bijzondere Wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, *BS* 7 januari 1989.

⁵⁵ P. PEETERS, "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", *TBP* 2005, afl. 4-5, 334-350.

⁵⁶ Arbitragehof, nr. 20/91, 4 juli 1991.

⁵⁷ P. PEETERS, "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", *TBP* 2005, afl. 4-5, 334-350.

80. Nu blijkt dat het Grondwettelijk Hof reeds een geruime tijd de mogelijkheid heeft om aan het algemeen geformuleerde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel te toetsen, waarin het fiscale legaliteitsbeginsel zit vervat, en is het ook van enige relevantie om na te gaan hoe het Grondwettelijk Hof het fiscaal gelijkheidsbeginsel invult. Welke exacte betekenis houdt het gelijkheidsbeginsel in voor het Grondwettelijk Hof? Uiteindelijk is volgende invulling ondertussen vaste rechtspraak voor het Grondwettelijk Hof, het Hof van Cassatie en de Raad van State, onder invloed van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De invulling luidt: *'de grondwettelijke regels van de gelijkheid en niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling volgens bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en de aard van de ter zake geldende beginselen. Het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel'*.⁵⁸

59

81. Hieruit kan worden afgeleid dat een verschil in behandeling bijgevolg is toegestaan voor zover dit op een objectief criterium berust en redelijk is verantwoord. Van zodra een verschil niet aan deze voorwaarden voldoet, houdt dit een schending van het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel in en vormt dit een verboden rechtshandeling.

82. Dit veronderstelt dat niet *alle* belastingplichtigen op dezelfde wijze dienen te worden belast. De belastingplichtigen kunnen in een verschillend aantal categorieën worden onderscheiden.

Een welbepaalde categorie bevat aantal belastingplichtigen die in een vergelijkbare, doch niet identieke, situatie verkeren. Pas wanneer deze situatie zich voordoet, kan aan het gelijkheidsbeginsel worden getoetst.⁶⁰ Op zijn beurt dient het verschil in categorieën te voldoen aan een objectieve en redelijke verantwoording.

Er kan worden geconcludeerd dat het gelijkheidsbeginsel tweemaal zal gelden. Een eerste maal bij het opsplitsen in de verschillende categorieën en een tweede maal binnenin de categorie zelf.

Het gelijkheidsbeginsel verzet zich namelijk tegen het gegeven dat personen in verschillende omstandigheden op dezelfde wijze zouden worden behandeld, voor zover hiervoor geen objectieve en redelijke verantwoording voorhanden is.^{61 62}

83. Zowel de Raad van State⁶³ als het Hof van Cassatie⁶⁴ stellen dat het fiscale gelijkheidsbeginsel wordt geacht te zijn geschonden wanneer de toepassing van de desbetreffende last of belasting afhankelijk wordt gesteld van voorwaarden die geen verband houden met de aard of doelstelling van de belasting.

⁵⁸ Zie o.m. GwH 6 november 2008, nr. 157/2008; GwH 30 oktober 2008, nr. 146/2008; RvS 25 april 1990, nr. 34.814; Cass. 30 november 2006.

⁵⁹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 238-239 p.

⁶⁰ K. RIMANQUE, "De paradoxale werking van het gelijkheidsbeginsel", *RW* 1992-93, 8.

⁶¹ Arbitragehof 28 maart 2007, nr. 50/2007, ovw. B.10.

⁶² E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 240 p.

⁶³ R.v.St. 25 mei 1967, nr. 12.405.

⁶⁴ Cass. 14 januari 1976, *R.W.* 1975-96, 1746 (Indiamex), concl. Adv. Gen. DUMON.

4.3 Het openbare orde-karakter

84. Het openbare orde-karakter van het fiscale legaliteitsbeginsel verdient alsook de nodige uiteenzetting binnen dit hoofdstuk. De centrale onderzoeksvraag binnen deze titel is of het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel, en zelfs ruimer het Belgische fiscale recht *an sich*, van openbare orde is?

85. Een bepaling raakt de openbare orde slechts indien de letter van de wettekst dergelijke fundamentele belangen van de staat of samenleving verdedigt of indien de wettekst de juridische grondslagen bepaalt waarop de economische of morele orde van de maatschappij rust.⁶⁵ Dit zorgt ervoor dat zulke bepalingen strikt dienen te worden geïnterpreteerd en dat handelingen of overeenkomsten die dergelijke regel schenden, niet-tegenstelbaar zullen worden verklaard.

86. De definitie van het begrip openbare orde staat nergens in de wetgeving genoteerd, hiervoor wordt naar de rechtspraak teruggegrepen, doch staat het begrip meermaals in de Belgische regelgeving neergeschreven.

87. Uit de invulling die het Hof van Cassatie geeft aan de openbare orde kan worden afgeleid dat het zich uitstrekt over de verschillende rechtsdomeinen die de Belgische rechtstaat in handen heeft. De openbare orde dient te worden beschouwd als een grens dat dient te worden bewaakt doorheen welke rechtstak dan ook.

88. Daarnaast dient de nodige attentie te worden gericht op de bewoordingen van het Hof van Cassatie op de *staatsbelangen* en de *economische of morele orde van de maatschappij* aangezien deze begrippen voor enige evolutie vatbaar zijn. Het is vanzelfsprekend dat wanneer een maatschappij vernieuwd en veranderd, de noden zich mee ontwikkelen. De behoeften in een maatschappij in bijvoorbeeld 1831, het jaartal wanneer de Belgische Grondwet werd gepubliceerd en personen zich verplaatsten met paard en kar, is uiteraard niet meer te vergelijken met de maatschappij anno 2024.

Dit zorgt ervoor dat het begrip voldoende buigzaam is en niet snel als gedateerd kan worden beschouwd. Op deze manier heeft de openbare orde oog voor alle dimensies die een samenleving aanbelangt, zoals ethische, constitutionele, politieke, economische en sociale grondslagen die aan de basis liggen van de maatschappij.⁶⁶

89. Hieruit kan worden geconcludeerd dat het openbare orde-begrip voor verandering openstaat en naargelang de noden van de maatschappij kan evolueren. De openbare orde staat open voor evolutie van de tijdsgeest, maar uiteraard kan hier dan ook de vraag gesteld worden naar rechtszekerheid en de stabiliteit die een maatschappij nodig heeft.

Het is van uitermate belang dat de ingrediënten die de openbare orde-cocktail samenstellen voldoende nauwkeurig worden afgewogen. Het is niet de bedoeling dat er continu sprake is van

⁶⁵ O.m. Cass. 9 december 1948, *Pas.* 1948, I, 699; Cass. 5 december 1949, *Pas.* 1949, I, 335.

⁶⁶ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 255 p.

veranderen en dat het begrip te ruim wordt opgevat. Voor elke regel afzonderlijk dient te worden nagegaan of deze wel dermate belangrijk is om tot de openbare orde te behoren.⁶⁷

90. Wie openbare orde vermeldt, spreekt vaak *de regels van dwingend recht* uit in dezelfde zin. Vandaar dat het in deze titel kort wordt vermeld. Dwingende rechtsregels zijn er om de private belangen te beschermen, zonder het algemeen belang uit te sluiten. De focus ligt voornamelijk op het particulier belang, in tegenstelling tot de openbare orde die zich meer over de samenleving ontfermt.

Zowel de regels van dwingend recht als deze van openbare orde hebben gemeenschappelijk dat er niet mag van worden afgeweken, doch hebben beiden een afzonderlijke uitwerking bij niet-naleving. Artikel 5.58 van het Burgerlijk Wetboek schrijft dit uitdrukkelijk voor, namelijk dat absolute nietigheid geldt voor een inbreuk op regelgeving van openbare orde en relatieve nietigheid voor regels van dwingend recht.

4.3.1. Toegepast op de fiscale regelgeving

91. In beginsel wordt het Belgische fiscale recht in zijn geheel beschouwd als van openbare orde. Zoals hierboven reeds staat neergeschreven heeft de openbare orde op alle rechtstakken betrekking, zowel op privaat- als publiekrechtelijk domein. Voor zover de fiscale regelgeving dergelijke essentiële staatsbelangen verdedigt, is deze van openbare orde. Het Hof van Cassatie heeft dit in 1926⁶⁸ bevestigd.

Deze erkenning heeft een wisselwerking, namelijk dat een overtreding op fiscale regelgeving een inbreuk op een regel van openbare orde uitmaakt. Dit geldt zowel langs de zijde van de belastingplichtige als langs de zijde van fiscale administratie.⁶⁹

92. Daarnaast vloeit ook voort uit het gegeven dat fiscale regelgeving van openbare orde is, dat partijen geen overeenkomsten kunnen sluiten die de fiscale regelgeving uitsluiten of hierop een inbreuk begaan.

Artikel 5.3, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat: *'de bepalingen van dit boek zijn van aanvullend recht tenzij uit de tekst of de draagwijdte ervan blijkt dat ze geheel of gedeeltelijk een karakter van dwingend recht of van openbare orde hebben'*. Hetgeen impliceert dat er geen overeenkomsten strijdig met regels van dwingend recht of openbare orde kunnen worden opgesteld. Dit geldt dan ook voor het verkeer tussen belastingplichtigen.

93. Hiermee aansluitend dient te worden benadrukt dat zoals reeds is aangetoond, het fiscale legaliteitsbeginsel een zekere beoordelingsmarge in hoofde van de fiscale administratie niet in de weg staat, maar dat deze marge louter betrekking op de feitenkwesies heeft. Het is van belang om het verschil tussen feiten- en rechtswesies te onderscheiden aangezien de fiscale administratie niet over een beoordelingsmarge beschikt betreffende de fiscale regelgeving *an sich*.⁷⁰

⁶⁷ A. VAN OEVELEN, "Afstand van recht en rechtsverwerking" in X, *Actuele problemen van het arbeidsrecht*, 4, Antwerpen, Maklu, 1993, 41, nr. 37.

⁶⁸ Cass. 22 maart 1926, *Pas.* 1926, 8, 312.

⁶⁹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 257 p.

⁷⁰ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 253 p.

94. Deze ondertitel werd gestart met de bewoordingen '*in beginsel*', hetgeen impliceert dat er uitzonderingen bestaan op het openbare orde-karakter van de fiscale regelgeving. Dit wordt nog even onder de loep genomen. In beginsel wordt gesteld dat de fiscale regelgeving in zijn totaliteit de openbare orde raakt, maar zoals in het volgende hoofdstuk zal worden aangetoond, komen de strikte grondwettelijk verankerde fiscale beginselen in conflict met billijke versoepelingen.

De vraag die vervolgens kan worden gesteld is, aangezien er versoepelingen mogelijk zijn, of de fiscale regelgeving dan wel zulke essentiële staatsbelangen vertegenwoordigt?

95. De zienswijze is doorheen de jaren sterk geëvolueerd. Er wordt getracht een goede samenwerking en verhouding tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige(n) tewerk te stellen. Aangezien dit momenteel als belangrijk wordt ervaren, is het ook niet noodzakelijk dat alle fiscale bepalingen van openbare orde zijn.⁷¹

96. Met bovenbeschreven toelichting kan de volgende gevolgtrekking worden bekomen. Voor zover de definitie van het Hof van Cassatie wordt gevolgd, wordt de fiscale regelgeving geacht van openbare orde te zijn. Maar omwille van de wijzigende visie die de relatie tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige(n) over een andere boeg gooit, is het niet meer noodzakelijk dat elke fiscale bepaling van openbare orde is. Tot zover is het enkel essentieel dat de bepalingen die het hart vormen van de fiscale regelgeving de openbare orde aanbelangen. Dit betreft de regelgeving die tot de exclusieve bevoegdheid behoort van de wetgevende macht en die aldus niet kunnen worden overgedragen of gedelegeerd aan de uitvoerende macht. Hierbij wordt verwezen naar het fiscaal legaliteitsbeginsel aangezien dit op de essentiële elementen van een belasting doelt.

4.4. Conclusie

97. Het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel, zijnde de centrale fiscale beginselen binnen dit onderzoek, werden in het voorgaand hoofdstuk uiteengezet en de belangrijkste kenmerken worden in deze titel kort samengevat.

98. Zowel het fiscale legaliteits- als gelijkheidsbeginsel worden op nationaal grondwettelijk niveau beschermd en laten hierbij hun bevoorrechte positie gelden. De Grondwet vormt de juridische basis van een rechtsstaat, hetgeen vooropstelt dat het van essentieel belang is dat alle betrokken partijen zich binnen dit grondwettelijke kader begeven. De wetgever schrijft enkel bepalingen, principes en beginselen in zijn Grondwet neer die deze van zodanig belangrijk acht en waarmee zijn Staat valt of staat. Hiermee wordt aangetoond dat de wetgever de nodige attentie heeft willen vestigen op en het heeft belang willen aantonen van het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.

99. De belangrijke positie van het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel kan alsook in de rechtstreekse toetsingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof worden herkend. Daarnaast hebben burgers de mogelijkheid om een rechtstreeks beroep⁷² in te stellen bij wijze van verzoekschrift bij een mogelijke schending in een omstandigheid waarin deze als belanghebbende wordt aanzien.

⁷¹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 259-261 p.

⁷² Artikel 5 Bijzondere Wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

Hierbij drukt de wetgever de stempel dat te allen tijde met deze beginselen rekening dient te worden gehouden.

100. Het fiscale legaliteitsbeginsel enerzijds, staat in artikel 170 en artikel 172, §2 van de Grondwet verankerd. Waarvan artikel 170, §1 van de Grondwet stelt dat *'geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet'* en artikel 170, §2 van de Grondwet zich focust op de vrijstellingen en verminderingen door het volgende te stellen: *'geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet'*.

Het fiscale legaliteitsbeginsel komt ook tot uiting in artikel 171 en artikel 174 van de Grondwet, waarin wordt gesteld dat er over de belastingen jaarlijks gestemd wordt en dat er elk jaar door de Kamer van volksvertegenwoordigers een eindrekening wordt vastgesteld en de begroting wordt goedgekeurd.

101. Het is belangrijk om te benadrukken dat louter een democratisch verkozen orgaan de mogelijkheid heeft om een belasting, vrijstelling of vermindering van een belasting in het leven te roepen. Dit kan worden geconcludeerd door de bewoordingen die de wetgever gebruikt, namelijk *'door een wet'*. En dat daarnaast de grondwetgever ervoor heeft gezorgd dat een jaarlijkse goedkeuring plaatsvindt door de volksvertegenwoordigers. Dit biedt een aanvullende bescherming tegen buitensporige overheidsuitgaven. We zien hier duidelijk het principe van *no taxation without representation*.

102. Het Grondwettelijk Hof vult hierop aan dat een burger de fiscale gevolgen van zijn gestelde rechtshandelingen aan de hand van een duidelijk fiscale regelgeving dient in te schatten aan de hand van *nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria* in de belastingwet. De concrete letter van de fiscale regelgeving zorgt voor een redelijke voorzienbaarheid bij de belastingplichtige.

103. Hieruit volgt dat de burger de keuze heeft om een rechtshandeling al dan niet te stellen. Indien de burger kiest om een specifieke rechtshandeling door te voeren, dient de burger de daaruit spruitende gevolgen te dragen, zijnde het betalen van een som aan de fiscale administratie. De fiscale administratie kan niets veranderen aan het gegeven dat een burger ervoor kiest om een bepaalde rechtshandeling niet te stellen, maar kan enkel verdergaan op de gestelde rechtshandelingen.

104. Daarnaast heeft de belastingplichtige de vrije keuze om de minst belastbare weg te bewandelen. Hiermee samenhangend dat de belastingplichtige alle gevolgen van zijn rechtshandelingen dient te aanvaarden en dat er geen belastingontwijking plaatsvindt. Hierop ziet de fiscale administratie toe en heeft de mogelijkheid om bijkomende uitleg van het gekozen mechanisme te vragen.

105. Het fiscale legaliteitsbeginsel is grondwettelijk verankerd om evenwicht te garanderen tussen het beschermen en het beperken van het eigendomsrecht van de belastingplichtige, hetgeen staat geschreven in artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 Eerste Aanvullende Protocol van het EVRM.

Het fiscale legaliteitsbeginsel wordt in de Grondwet vastgelegd juist om te voorkomen dat het eigendomsrecht van belastingplichtigen wordt aangetast door overheidsmaatregelen die een aanzienlijke inbreuk maken op dat recht.

106. Als laatste ondertitel werd het fiscaal legaliteitsbeginsel verder verduidelijkt aan de hand van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, hetgeen beginselen van behoorlijk bestuur zijn. En ook de verhouding tot elkaar.

Het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel zijn van toepassing in situaties waarin de belastingplichtige op een rechtmatige wijze kon vertrouwen op de juistheid van een onjuiste toepassing van de wet. In deze gevallen kan deze onjuiste toepassing van de wet afdwingbaar zijn. Met andere woorden, een beroep op het vertrouwensbeginsel houdt in dat de belastingplichtige aanspraak maakt op iets dat in strijd is met specifieke fiscale regelgeving, maar dat door het creëren van rechtmatig vertrouwen toch kan worden afgedwongen.

Betreffende de verhouding van het vertrouwensbeginsel tot het legaliteitsbeginsel kan enkel worden geconcludeerd dat dit een belangenafweging betreft aangezien het Hof van Cassatie zich hieromtrent niet overtuigend uitspreekt.

107. Het fiscale gelijkheidsbeginsel anderzijds, staat in artikel 172, lid 1 van de Grondwet verankerd. Hetgeen een meer specifieke uitwerking inhoudt van het algemeen gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, vervat in artikel 10 en artikel 11 van de Grondwet. Het gelijkheidsbeginsel laat een onderscheid in behandeling tussen specifieke personen of categorieën toe, voor zover ervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, gebaseerd op concrete rechtvaardigingsgronden. Deze rechtvaardiging wordt beoordeeld met betrekking tot de gevolgen van de ongelijke behandeling en de mate waarin deze in verhouding staat tot het beoogde doel.

108. Opnieuw zal de bewoording '*ingevoerd door een wet*' staan geschreven in artikel 172, lid 1 van de Grondwet. Hier kan nogmaals de link worden gemaakt dat een ongelijke behandeling, mits objectieve en redelijke rechtvaardiging, enkel is toegestaan voor zover deze inwerking treedt door een beslissing van een democratisch verkozen orgaan.

109. In de laatste titel van dit hoofdstuk werd onderzocht of de fiscale regelgeving van openbare orde kan worden geacht. Een bepaling raakt de openbare orde slechts indien de letter van de wettekst dergelijke fundamentele belangen van de staat of samenleving verdedigt of indien de wettekst de juridische grondslagen bepaalt waarop de economische of morele orde van de maatschappij rust.

Belangrijk om te vermelden bij het openbare orde-begrip is dat de mogelijkheid laat voor een ruime invulling aan de hand van de noden en behoeften van een maatschappij op dat ogenblik.

In beginsel wordt de fiscale regelgeving van openbare orde te zijn geacht, maar in de hedendaagse visie streeft men naar een goede samenwerking en verstandhouding tussen de fiscale administratie en belastingplichtigen.

Aangezien aan het openbare orde-begrip een evolutieve invulling kan worden gegeven en omdat de goede samenwerking tussen de fiscale administratie en belastingplichtige op heden als cruciaal wordt beschouwd, is het niet vereist dat alle fiscale bepalingen een openbare orde-karakter hebben.

110. Hieruit mag worden geconcludeerd dat het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel als twee zijden van eenzelfde munt worden beschouwd. De wetgever, zijnde een democratisch verkozen orgaan, dient zowel het fiscale legaliteits- als het gelijkheidsbeginsel in zijn achterhoofd te houden bij het opstellen van fiscale regelgeving. Bij het neerschrijven van fiscale bepalingen is het niet mogelijk om *kop of munt* te kiezen, maar wordt rekening gehouden met de munt in zijn totaliteit omwille van hun belang, grondwettelijke verankering en hun toereikende hand van bescherming en waarborging.

5. Redelijkheid en billijkheid

111. Na de uiteenzetting van het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel wordt dit onderzoek met het billijkheidsbeginsel verdergezet. Na het ontvouwen van het billijkheidsbeginsel, is het van belang dat de drie voornoemde beginselen tegenover elkaar kunnen worden geplaatst.

De onderzoeksvraag van dit hoofdstuk richt zich, net als het vorige hoofdstuk, op de aard van het billijkheidsbeginsel en hoe dit beginsel in de praktijk wordt toegepast.

112. In het Belgische rechtssysteem worden redelijkheid en billijkheid in één adem uitgelegd en valt dit onder de grote noemer van de *goede trouw*.⁷³ Dit principe kan uitdrukkelijk in het verbintenissenrecht worden teruggevonden. Artikel 5.71 van het Burgerlijk Wetboek stelt het volgende: *'een contract verbindt niet alleen tot hetgeen daarin overeengekomen is, maar ook tot alle gevolgen die door de wet, de goede trouw of de gebruiken eraan, volgens de aard en de strekking ervan, worden toegekend'*.

Hetgeen de wetgever met het billijkheidsbeginsel exact voorop heeft gesteld, is onduidelijk. Net zoals bij het openbare orde-begrip, staat de definitie van billijkheid niet expliciet in de wetgeving omschreven, doch wordt er vaak naar verwezen.

113. Het billijkheidsbeginsel wordt zodanig uitgelegd dat rekening dient te worden gehouden met omstandigheden die zich in een desbetreffende situatie voordoen. Daaropvolgend geldt een specifieke handeling of beslissing die als redelijk en rechtvaardig aanvoelt voor een persoon in deze omstandigheden geplaatst. Indien de strikte letter van de wettekst als onrechtvaardig wordt ervaren, vereist het billijkheidsbeginsel een verschuiving van de wetgever zijn vooropgestelde situatie naar een redelijk evenwicht. Het betreft een individuele beoordeling om een aanvaardbare evenwichtssituatie te bekomen.⁷⁴

114. Hieruit kan worden afgeleid, dat het billijkheidsbeginsel verwijst naar het streven naar eerlijkheid, rechtvaardigheid en redelijkheid in fiscale aangelegenheden. Het effect van dit beginsel op het Belgische fiscaal recht is significant, aangezien het de basis vormt voor het vermijden van willekeur en het waarborgen van gelijke behandeling van belastingplichtigen. Het billijkheidsbeginsel komt tot uiting in verschillende aspecten van het fiscale recht, zoals bij bijvoorbeeld het opleggen van administratieve sancties, de interpretatie van fiscale wetgeving enzovoort.

Het beïnvloedt de beslissingen van fiscale bevoegde rechter en draagt zo bij aan de rechtvaardigheid en legitimiteit van het fiscale systeem.

115. Zoals net kort aangestipt, wordt binnen het fiscale recht in enkele situaties voor het billijkheidsbeginsel ruimte gemaakt. Deze staan expliciet in de wetgeving genoteerd en worden in de opvolgende titels voldoende nauwkeurig uiteengezet.

⁷³ L. REURICH, "Rechtshandeling en overeenkomst, Redelijkheid en billijkheid", in X., *Overzicht van Nederlandse rechtspraak burgerlijk recht 2002-2006*, TPR 2008, afl. 2, 741-745.

⁷⁴ M. VERHULST, "Billijkheid als deus ex machina bij moeilijke schadebegroting? Toepassing op de privaatrechtelijke handhaving van het mededingingsrecht", *TBBR* 2019, afl. 3, 107-132.

5.1. Afbetalingsplan

116. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om, uit eigen initiatief, een afbetalingsplan voor zijn/haar fiscale schuld ten aanzien van de fiscale administratie aan te vragen, vanaf de ontvangst van het aanslagbiljet, op basis van artikel 3.4.8.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit⁷⁵. In het eerste lid van de eerste paragraaf staat geschreven dat *'de belastingschuldige kan verzoeken om spreiding van betaling van de belastingen en toebehoren'*⁷⁶. Waarop het tweede lid aanvult dat het verzoek *'moet worden gemotiveerd en bewijskrachtige elementen moet bevatten met betrekking tot de financiële toestand van de verzoeker'*⁷⁷. Het bevoegde personeelslid kan het verzoek dan vervolgens inwilligen.⁷⁸

117. Deze fiscale bepaling houdt in dat verzoeken om betalingsregelingen in hoofdzaak op administratief niveau worden afgehandeld, zonder dat dit onder de rechtsbevoegdheid van rechtbanken en hoven valt.⁷⁹

118. Het aanvragen van een afbetalingsplan kan via het contactformulier op de website van de Vlaamse Belastingdienst⁸⁰ of via een schrijven. Alle informatie hieromtrent staat ook vermeld op de voornoemde website.

De website meldt duidelijk dat het afbetalingsplan een gunstmaatregel is en dat de belastingplichtige dient aan te tonen dat deze in een moeilijke financiële omstandigheid verkeerd.

119. Het afbetalingsplan wordt ook op gang gebracht van zodra geen uitstel van betaling mogelijk is, hetgeen in de volgende titel zal worden besproken, en dat opgelopen nalatigheidsintresten blijven verschuldigd.

5.2. Onbeperkt uitstel van invordering

120. De programmawet van 27 december 2004⁸¹ heeft het onbeperkt uitstel van invordering voor directe belastingen⁸² ingevoerd. Vervolgens werd dit principe ook in de btw-wetgeving geïmporteerd.⁸³

121. Thans wordt dit concept hedendaags in het vijfde hoofdstuk van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen⁸⁴ nauwkeurig uiteengezet. Waarbij in de eerste paragraaf van artikel 63 uitdrukkelijk het volgende staat genoteerd: *'op verzoek van een schuldenaar of een medeschuldenaar, kan de adviseur-generaal van de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën ... aan hem onbeperkt uitstel van de invordering verlenen voor*

⁷⁵ Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 23 december 2013. Hierna: VCF.

⁷⁶ Artikel 3.4.8.0.1, §1, eerste lid VCF.

⁷⁷ Artikel 3.4.8.0.1, §1, tweede lid VCF.

⁷⁸ Artikel 3.4.8.0.1, §1, derde lid VCF.

⁷⁹ Gent 21 oktober 2014.

⁸⁰ <https://www.vlaanderen.be/afbetalingsplan-voor-vlaamse-belastingen>.

⁸¹ Programmawet van 27 december 2004, BS 31 december 2004.

⁸² Artikelen 413bis-413octies WIB92.

⁸³ Artikelen 84 quinquies – 84 undecies Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 3 juli 1969.

⁸⁴ Wet van 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, BS 30 april 2019.

de door hem uit hoofde van fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen verschuldigde sommen'. Desondanks kan het onbeperkt uitstel van de invordering ook ambtshalve op voorstel van de ontvanger worden verleend.⁸⁵

122. Aan dit onbeperkt uitstel kunnen, geheel of gedeeltelijk, voorwaarden worden verbonden.⁸⁶ Daarnaast kan het onbeperkt uitstel slechts ontvankelijk worden verklaard voor zover de verzoeker zich in een toestand bevindt die door artikel 63, §2 van het Invorderingswetboek wordt voorgeschreven.⁸⁷

Het betreft de situatie waarbij de mede- of schuldenaar zich in een toestand bevindt waarin hij niet (meer) in staat is om *de verschuldigde opeisbare of nog te vervallen sommen op een duurzame wijze* te voldoen. Uiteraard geldt hierbij, zoals reeds aangehaald, dat hij/zij zichzelf niet in deze toestand heeft gebracht door zichzelf kennelijk onvermogen te maken.⁸⁸

De tweede situatie waarbij een verzoek tot onbeperkt uitstel van de invordering ontvankelijk zal worden verklaard, is de situatie waarin de belastingplichtige geen beslissing tot onbeperkt uitstel heeft verkregen, vijf jaar voorafgaandelijk aan het ingestelde verzoek.⁸⁹

123. Uit de parlementaire voorbereiding kan worden geconcludeerd dat het initieel de bedoeling was om een uitspraak bij gemotiveerde beslissing te laten gelden. Later werd besloten dat dergelijke motiveringsplicht overbodig en misleidend zou zijn, omdat een formele motiveringsverplichting⁹⁰ reeds vanuit de wet voortvloeit. Daarnaast werd ook gesteld dat de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg de bevoegdheid heeft om beroepen tegen de beslissingen van het onbeperkt uitstel te beslechten.⁹¹

Het advies van de Raad van State benadrukt nogmaals dat de voorwaarden per iedere aanvrager afzonderlijk dienen te worden beoordeeld.⁹²

124. De uitsluitingsgronden tot het verlenen van een onbeperkt uitstel zijn fiscale fraude en situaties van samenloop.

In geval van fiscale fraude worden de situaties bedoeld waarin sprake was van bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden en de schuldenaar als dader of mededader kan worden gekwalificeerd.⁹³

In geval van samenloop tussen verscheidende schuldeisers en de schuldvordering van de Belgische administratie kan zijn schuldenaar bij een insolvable situatie de gunst van het onbeperkt uitstel van invordering niet verkrijgen.⁹⁴

125. Een mede- of schuldenaar kan in bepaalde omstandigheden het voordeel van het onbeperkt uitstel van de invordering verliezen. De adviseur-generaal van de Federale Overheidsdienst

⁸⁵ Artikel 63, §3 Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen. Hierna: Invorderingswetboek.

⁸⁶ Artikel 63, §1, tweede lid Invorderingswetboek.

⁸⁷ Artikel 63, §2 Invorderingswetboek.

⁸⁸ Artikel 63, §2, 1^o Invorderingswetboek.

⁸⁹ Artikel 63, §2, 2^o Invorderingswetboek.

⁹⁰ Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen, *BS* 12 september 1991.

⁹¹ Verslag van 29 maart 2019 van het wetsvoorstel tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, nr. 54-3625/002.

⁹² Advies Raad van State, doc. 54, 3625/002.

⁹³ B. VANERMEN, "Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden", *RW* 2005-06, afl. 8, 286.

⁹⁴ Programmawet van 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007.

Financiën⁹⁵ of de beroepsinstantie zullen van de *algemene theorie van de intrekking van de administratieve akte* gebruik maken. Het Invorderingswetboek stelt vier situaties voorop.⁹⁶

126. De mede- of schuldenaar verliest het voordeel van het onbeperkt uitstel van de invordering in de situatie waarin hij/zij onjuiste informatie heeft verstrekt zodat het voordeel werd toegekend⁹⁷, de opgelegde voorwaarden door de adviseur-generaal van de FOD Financiën niet worden nageleefd⁹⁸, wanneer zijn/haar passief onrechtmatig is verhoogd of zijn/haar actief heeft verminderd⁹⁹ of zijn/haar vermogen zelf heeft bewerkstelligd¹⁰⁰.

127. De problematiek binnen dit leerstuk bevindt zich in de vraagstelling of een onbeperkt uitstel geen daadwerkelijke kwijtschelding van de invordering inhoudt. De mening in de rechtsleer is althans verdeeld en het onbeperkt uitstel wordt minstens als een persoonlijke exceptie in hoofde van de belastingplichtige ten opzichte van de administratie beschouwd.¹⁰¹

5.3. Eenmalig bevrijdende aangifte

128. Dit leerstuk is ondertussen gedateerd, maar toch van enig belang binnen dit onderzoek. De bepalingen betreffende de eenmalig bevrijdende aangifte waren van kracht in de periode tussen 1 januari 2004 en 31 december 2004 en werden ingevoerd door de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte¹⁰².

129. Het doel van de fiscale regelgeving was om een juridisch kader te bieden om vermogen dat zich mogelijk in het "zwarte" of "grijze" circuit bevindt, terug te brengen in de legale economie, zonder te worden belemmerd door preventieve of repressieve maatregelen tegen witwassen.¹⁰³

130. De reden waarom dit fiscaal fenomeen wordt neergeschreven in dit onderzoek, is om aan te tonen dat bij de eenmalige bevrijdende aangifte er een welbepaald vertrouwen vanuit de belastingplichtige moest zijn om zijn/haar rechtshandelingen nu plots wel aan de fiscale administratie voor te leggen.

131. Want een eenmalige vrijstelling op de aangifte van rechtshandelingen die op dat ogenblik het daglicht voor het eerst zien, is één onderdeel, maar wat bij de strafvervolging?

Er dient geen aanvullende tekst te worden geschreven wat de gevolgen zouden zijn voor de samenwerking tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen indien de aangegeven rechtshandeling geen gevolgen op fiscaal niveau teweeg brengen, maar later een staartje op strafrechtelijk gebied krijgen.

⁹⁵ Hierna: FOD Financiën.

⁹⁶ Artikel 68 Invorderingswetboek.

⁹⁷ Artikel 68, 1° Invorderingdwetboek.

⁹⁸ Artikel 68, 2° Invorderingdwetboek.

⁹⁹ Artikel 68, 3° Invorderingdwetboek.

¹⁰⁰ Artikel 68, 4° Invorderingdwetboek.

¹⁰¹ M. DELANOTE, "Tenietgaan van de belastingschuld", in M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2022, 219-257.

¹⁰² Wet 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, *BS* 6 januari 2004.

¹⁰³ M. RUELL en G., GOYVAERTS, "Fiscale regularisatie, de eenmalige bevrijdende aangifte of 'EBA'" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, 2989-2994.

132. Uiteraard heeft de wetgever een stokje gestoken voor een mogelijke strafrechtelijke vervolging op basis van artikel 7 van bovenvermelde wet, hetgeen uitdrukkelijk bepaalt dat de betrokken belastingplichtigen *blijven vrijgesteld van strafvervolging*. En dit komt de relatie tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen enkel maar ten goede.

133. Zoals reeds aangehaald, is dit leerstuk niet meer van tel door de opheffing ervan door artikel 19 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie¹⁰⁴.

5.4. Vrijstelling van nalatigheidsintresten

134. In deze ondertitel wordt de vrijstelling van nalatigheidsintresten binnen het Belgische fiscaal recht besproken. Deze uitwerking van het billijkheidsbeginsel staat in het zesde hoofdstuk van het Invorderingswetboek beschreven.¹⁰⁵

In artikel 70 Invorderingswetboek staat het volgende genoteerd: *‘in bijzondere gevallen mag de adviseur-generaal ..., onder de hem bepaalde voorwaarden, vrijstelling verlenen voor al de nalatigheidsintresten of een deel ervan’*. De mogelijkheid tot het heffen van nalatigheidsintresten staat ook in artikel 3.9.1.0.1., §1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit genoteerd. De mogelijkheid tot heffing van moratoriumintresten daarentegen staat in artikel 3.9.2.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

135. De tweede titel van het wetsontwerp¹⁰⁶ van 20 november 2022¹⁰⁷, zijnde ‘de harmonisatie van de rentevoeten voor schuldvorderingen beheerd door de FOD Financiën’, stelt dat de rentevoet inzake inkomstenbelastingen door de belastingplichtige van zeven naar vier procent zal worden teruggebracht en niet hoger dan tien procent zal zijn. In tegenstelling tot de intresten verschuldigd door de Staat in geval van teruggave of -betaling, zijnde moratoriumintresten, zal het percentage van zeven naar twee procent verminderen. Deze wijziging is vanaf 1 januari 2018 in werking getreden. In het derde trimester van elk jaar zal de FOD Financiën de toepasselijke rentevoet van dat jaar publiceren.¹⁰⁸

136. De doelstelling van deze regelgeving is erg klaar en duidelijk, namelijk een snellere en efficiëntere integratie van de schulden binnen de toepassing die een progressief einde maakt aan een veelvoud van beheerstoepassingen van de verschillende mogelijke schulden.

Dit wordt ook weerspiegeld in de langetermijnvisie waarbij één instelling zal instaan voor het beheren van de schuldvorderingen, namelijk de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering.

¹⁰⁴ Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, *BS* 29 juli 2016.

¹⁰⁵ Artikel 70 Invorderingswetboek.

¹⁰⁶ Parl.St. nr. 55-2899/001.

¹⁰⁷ Wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022.

¹⁰⁸ Artikel 3 van de wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 23 december 2013.

137. Daarnaast wordt de grondwettigheid van het verschil van de intresten, wanneer door de belastingplichtige of door de Staat dient te worden betaald, uitgelegd aan de hand van rechtspraak van het Grondwettelijk Hof¹⁰⁹ en budgettaire overwegingen.

Een belangrijke opmerking die hierbinnen dient te worden gemaakt, is dat deze intrestvoeten louter gelden voor inkomstenbelastingen en niet voor btw-aangelegenheden. Een motivering waarom op dit vakgebied geen verlaging van de nalatigheidsintresten geldt, wordt in de parlementaire stukken niet gegeven.¹¹⁰ In het verslag van het wetsontwerp wordt aangehaald dat btw-inkomsten iets minder dan één derde van de fiscale ontvangsten uitmaken en om te vermijden dat niet-betaling van btw-schulden als een goedkoop kaskrediet wordt beschouwd, worden deze percentages niet aangepast.¹¹¹

138. Zowel in de memorie van toelichting als in het advies van de Raad van State betreffende de invoering van artikel 71 van het Invorderingswetboek kan worden geconcludeerd dat niet louter de nalatigheidsintresten in de zin van artikel 14 van het Invorderingswetboek worden geïviseerd, zijnde de nalatigheidsintresten betreffende aanmaning tot betaling.

139. De vraag kan worden gesteld wat de wetgever specifiek met de bewoordingen '*in bijzondere gevallen*' heeft bedoeld in artikel 70 van het Invorderingswetboek. Deze vraag blijft helaas onbeantwoord. Er wordt geen nadere verheldering in de wetgeving, noch in de memorie van toelichting gegeven.

140. Maar in de praktijk wordt het beleid betreffende de kwijtschelding van de nalatigheidsintresten nauwkeurig afgebakend. De nalatigheidsintresten worden vrijgesteld in twee situaties, zijnde dat de belastingplichtige zich bevindt in een situatie van financiële overmacht of indien de belastingplichtige de verschuldigde belasting niet of laattijdig heeft ontvangen.

141. De fiscale administratie beroept zich op het gelijkheidsbeginsel bij het heffen van nalatigheidsintresten. Waarbij twee categorieën worden vooropgesteld die elk op een gelijke wijze worden behandeld, dit betreffende tijdige en wanbetalers. Eenieder die zijn schuldvorderingen tijdig betaalt, wordt niet aan nalatigheidsintresten onderworpen. In tegenstelling tot laattijdige of wanbetalers, die de bijkomende sommen zullen verschuldigd zijn.¹¹²

142. Er kan worden geconcludeerd dat de rechter niet bevoegd is om over de kwijting van de nalatigheidsintresten te beslissen, maar het is de adviseur-generaal van de administratie van de FOD Financiën die met deze verantwoordelijkheid is belast. De fiscale administratie beschikt over een discretionaire bevoegdheid en bijgevolg kan de rechter zich niet in de plaats stellen omtrent de opportuniteit van een kwijtschelding. Dit met de motivering dat een kwijtschelding als gunstmaatregel wordt beschouwd en niet tot de bevoegdheid van de rechterlijke macht behoort.¹¹³ Belastingplichtigen hebben dus geen subjectief recht om een vrijstelling van nalatigheidsintresten te bekomen omdat de kwijting, zoals aangehaald, een gunstmaatregel uitmaakt.

¹⁰⁹ GwH 29 november 2018, nr. 168/2018.

¹¹⁰ I. DE TROYER, "Nalatigheidsintresten: een nalatige wetgever?", *AFT* 2023, afl. 2, 2-4.

¹¹¹ Parl.St. nr. 55-2899/004.

¹¹² K. VAN BOXSTAEL en V. VERCAUTEREN "Interesten" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2023, dl. IV, 107-113 p.

¹¹³ Luik (9^e k. B), 20 januari 2020.

143. Daarnaast heeft het opleggen van nalatigheidsintresten een *vergoedend en geen strafkarakter, van rechtswege verschuldigd, omwille van vertraging in betaling van de schuld*¹¹⁴ en heeft de rechterlijke macht bij toepassing van artikel 569, 32° Gerechtelijk Wetboek¹¹⁵ enkel controle op de interne en externe wettigheid van de discretionaire administratieve beslissing omtrent de kwijtschelding.

144. Met andere woorden, de bevoegde rechter beschikt over de bevoegdheid om de wettelijkheid van de beslissingen betreffende weigering van het verzoek tot kwijtschelding van de nalatigheidsintresten te beslechten.¹¹⁶

5.5. Kwijtschelding in het kader van insolventieprocedures

145. Indien de schuldenaar zich in een situatie van een insolventieprocedure bevindt, bestaat dikwijls een mogelijkheid om een kwijtschelding van belastingschulden te verkrijgen.¹¹⁷ Dit vormt in elk geval het basisprincipe binnen het kader van de collectieve schuldenregeling en gerechtelijke reorganisatie.¹¹⁸

146. Voorheen, voor de modernisering van het insolventierecht, werd dit principe genuanceerd en werd er louter van een verschoonbaarheid gesproken. Dit mondde nadien uit tot een kwijtschelding van de belastingschulden. Een belangrijke kanttekening dient bij dit principe te worden gemaakt, namelijk dat de kwijtschelding slechts mogelijk is voor de schulden die op het ogenblik van het faillissement bestonden.¹¹⁹ Het Grondwettelijk Hof heeft in een van zijn arresten expliciet vermeld dat de rechter zelfs in de mogelijkheid is om administratieve sancties kwijt te schelden.¹²⁰

147. Afgezien van de mogelijkheid tot kwijtschelding, riep de mogelijkheid hiertoe de nodige vragen op bij de rechtsleer, namelijk naar zijn verhouding en verenigbaarheid met het legaliteitsbeginsel dat in de Grondwet staat verankerd.

148. Het Grondwettelijk Hof heeft een duidelijk standpunt ingenomen, namelijk dat dergelijke vrijstelling of vermindering is toegestaan indien deze steunt op een gemotiveerde rechtelijke beslissing met objectieve criteria als fundering.^{121 122} In dit arrest neemt het Grondwettelijk Hof als objectieve criteria aan dat de schuldenaar een betrouwe handelspartner kan zijn die het algemeen belang dient, voor zover de schuldenaar zijn activiteit zou hervatten, alsmede het gegeven dat de schuldenaar geen kennelijke fouten heeft begaan die het faillissement hebben bewerkstelligd.

¹¹⁴ Gent 11 januari 2022, nr. 2020/AR/1550.

¹¹⁵ Gerechtelijk Wetboek, BS 31 oktober 1967.

¹¹⁶ W. DEFOOR, "Kan de rechtbank kennis nemen van een geschil m.b.t de volgorde van aanrekening en de vrijstelling van nalatigheidsintresten inzake btw? Hoever reikt de rechtsmacht van de fiscale rechter?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 6, 140-142.

¹¹⁷ M. DELANOTE, "Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel", die Keure, Brugge, 2010, 234-249.

¹¹⁸ M. DELANOTE, "Tenietgaan van de belastingschuld", in M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2022, 251.

¹¹⁹ R. SMET, "Over de verschoonbaarheid en na de faillietverklaring 'ontstane' schulden", TFR 2017, afl. 513, 36-40.

¹²⁰ GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008.

¹²¹ Arbitragehof 13 december 2000, nr. 132/2000.

¹²² M. DELANOTE, "Tenietgaan van de belastingschuld", in M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2022, 219-257.

149. En dat het door middel van de motivering zowel het algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel als in samenhang gelezen met het fiscale gelijkheidsbeginsel niet schendt. Daarnaast bepaalt het Grondwettelijk Hof dat artikel 172 van de Grondwet niet verbiedt dat de wet zelf het gevolg van een kwijtschelding van fiscale schuld koppelt aan een verklaring van verschoonbaarheid, waarbij de wet bepaalt dat deze verklaring kan worden uitgesproken door de rechterlijke macht die de sluiting van het faillissement beveelt.

150. Dit arrest toont aan dat de objectieve criteria kunnen wijzigen naargelang de situatie die dient te worden beoordeeld en de daarbijhorende elementen die van belang zijn. Een belangenafweging die door de bevoegde rechter zal worden gemaakt betreffende de kwijtschelding van de belastingschulden en het voldoen eraan.

5.6. Fiscale bemiddelingsdienst

151. Sinds het jaar 1999, het ogenblik waarop de hervorming van de fiscale procedure heeft plaatsgevonden, was er een nijpende nood aan oplossingen om de fiscale kamers van de rechtbank van eerste aanleg te ontlasten. De achterstand in hun dossiers was uitermate hoog, hetgeen verderfelijk is voor zowel de rechtszekerheid enerzijds als de Schatkist anderzijds.¹²³ De schreeuw naar alternatieve geschillenbeslechting was luid. Er werd gehoor gegeven aan de noden van de rechterlijke macht, wat resulteerde in een oplossing die in 2007 werd ingevoerd.¹²⁴

152. Er wordt gepoogd door middel van de oprichting van de fiscale bemiddelingsdienst om de hoge golf aan gerechtelijke geschillen te verlagen en de inning van de fiscale schulden te vergemakkelijken.¹²⁵ De achterliggende gedachtegang om een lang aanslepende en dure procedure voor de zittende magistratuur te vermijden en het conflict op een snelle, menselijke en goedkopere wijze te beëindigen aan de hand van alternatieve geschillenbeslechting heeft bij de opstart van deze bemiddelingsdienst ook een cruciale rol gespeeld.

153. Daarmee wordt als zesde uitwerking van het billijkheidsbeginsel de fiscale bemiddelingsdienst aangehaald, wiens bevoegdheid zich over alle federale belastinggeschillen, geregeld in de diverse fiscale wetboeken, uitstrekt waarvoor de FOD Financiën is bevoegd of de dienst verzekert, met uitzondering van de onroerende voorheffing van het Vlaamse gewest.¹²⁶

De bevoegdheid van de fiscale bemiddelingsdienst strekt zich *in principe* niet uit over de belastingen van de gewesten en de lagere overheden, *tenzij* de desbetreffende belasting door de federale overheid wordt geïnd of gevestigd.¹²⁷

154. De fiscale bemiddelingsdienst werd vervolgens opgericht door middel van het Koninklijk Besluit van 9 mei 2007¹²⁸. Het betreft een opvallende keuze van de wetgever om een gloednieuwe

¹²³ M. MAUS, "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", *AFT* 2007, afl. 6-7, 4 e.v.

¹²⁴ Artikelen 116-131 Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen, *BS* 8 oktober 2007.

¹²⁵ Artikel 3 Circ. nr. AFZ/2007-0576 van 29 januari 2008.

¹²⁶ *Parl.St.* Kamer 2006-2007, nr. 51-2873/019.

¹²⁷ Artikelen 26-58 Circ. nr. AFZ/2007-0576.

¹²⁸ Koninklijk Besluit van 9 mei 2007 tot invoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen, *BS* 24 mei 2007.

onafhankelijke dienst op te richten, in de schoot van de FOD Financiën, in plaats van deze tak van bemiddeling aan de reeds gekende federale ombudsdienst toe te vertrouwen. In de memorie van toelichting bestaat de argumentatie uit de voortdurend groeiende complexiteit van de fiscale wetgeving en aan de noodzaak om de belastingplichtige in een akkoord met de onderworpen heffing te verzoenen.¹²⁹

155. Er kan worden geconcludeerd dat de fiscale bemiddelingsdienst geen ombudsman of -vrouw is in de zin van artikel 1, tweede lid van de wet van 22 maart 1995¹³⁰, en niet als administratief orgaan kan worden gekwalificeerd.

156. Daarnaast verschilt de fiscale bemiddelingsdienst op verschillende wijzen van de gemeenrechtelijke bemiddeling die reeds in het Gerechtelijk Wetboek is gekend. In het zevende deel¹³¹ van het Gerechtelijk Wetboek wordt ruimte voor bepalingen aangaande bemiddeling voorzien, waarbij een onderscheid tussen buiten- en gerechtelijke ontbinding wordt gemaakt. Gaandeweg in dit hoofdstuk worden de verschillen tussen de fiscale bemiddelingsdienst en een *klassieke* bemiddelaar naar voren gebracht.

157. De fiscale bemiddelingsdienst staat onder leiding *'van een college dat is samengesteld uit ten minste drie en ten hoogste vijf leden, met een gelijk aantal leden die respectievelijk behoren tot de Nederlandse en de Franse taalrol'*¹³². De leden van de fiscale bemiddelingsdienst worden tot fiscale bemiddelaars aangeduid en deze rol kan enkel door fiscale ambtenaren worden vervuld.¹³³ De fiscale bemiddelaars worden voor een periode van vijf jaar aangesteld, met de mogelijkheid tot hernieuwing.¹³⁴ Enkel in geval van zware fout kan de ambtsnoeming worden ontheven.¹³⁵

158. De fiscale bemiddelingsdienst was bij zijn opstart bevoegd betreffende aangelegenheden inzake btw¹³⁶, inkomstenbelastingen¹³⁷ en daarbij gelijkgestelde belastingen¹³⁸, registratie-, hypotheek- en griffierechten¹³⁹, successierechten¹⁴⁰ en douane en accijnzen¹⁴¹.

Sinds 1 januari 2015 is echter de registratie- en erfbelasting, voorheen de registratie- en successierechten, geschrapt van zijn bevoegdheid omdat deze belasting vanaf dat ogenblik tot de bevoegdheid van het Vlaams Gewest behoort.¹⁴²

¹²⁹ *Parl. St.* 2006-2007 nr. 51-2873/1.

¹³⁰ Wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen, *BS 7 april 1995* zoals gewijzigd bij de Wet van 11 februari 2004 tot wijziging van de wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen, *BS 11 februari 2004* juncto artikel 116, §4 Wet van 25 april 2007.

¹³¹ Artikelen 1723/1 e.v. Ger.W.

¹³² Artikel 1, eerste en derde lid KB 9 mei 2007.

¹³³ Artikel 1, tweede lid en artikel 2, laatste lid KB 9 mei 2007.

¹³⁴ Artikel 2, tweede lid KB 9 mei 2007.

¹³⁵ Artikel 6 KB 9 mei 2007.

¹³⁶ Artikel 117 Wet van 25 april 2007 juncto 84quater, §1 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS 3 juli 1969*.

¹³⁷ Artikelen 119-122 Wet van 25 april 2007 juncto artikel 376quinquies, §1, 399bis en 501bis WIB92.

¹³⁸ Artikel 123 Wet van 25 april 2007

¹³⁹ Artikel 124 Wet van 25 april 2007 juncto artikel 219 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS 1 december 1939*.

¹⁴⁰ Artikel 125 Wet van 25 april 2007 juncto artikel 141 van het Wetboek der successierechten, *BS 7 april 1936*.

¹⁴¹ Artikelen 127-130 Wet van 25 april 2007 juncto artikelen 219bis tot 219quater van de Algemene Wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977, *BS 21 september 1977*.

¹⁴² Fiscale bemiddelingsdienst, *Jaarverslag 2015*, 7.

159. De fiscale bemiddelingsdienst heeft louter de mogelijkheid om divergerende standpunten vast te stellen en niet om het wetgevend kader te interpreteren of de handelingen van de administratie te beoordelen. Deze laatste handelingen zijn voorbehouden aan de rechterlijke macht.¹⁴³

160. De functies van de fiscale bemiddelingsdienst kunnen in, recentelijk, drie verschillende luiken worden opgesplitst.

161. Wat betreft het eerste luik behoren het onderzoeken van de aanvragen tot bemiddeling¹⁴⁴ die binnen het vijfde hoofdstuk van de wet van 25 april 2007 kunnen worden gesitueerd, het verzoenen van de partijen hun standpunten en het toezenden van een bemiddelingsverslag tot zijn takenpakket.

162. In het tweede luik heeft de fiscale bemiddelingsdienst de mogelijkheid om aanbevelingen¹⁴⁵ te richten aan de voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën. Dit betreft geen algemene aanbevelingsbevoegdheid, maar er zullen eerder aanbevelingen worden gedaan aan de hand van moeilijkheden betreffende specifieke situaties voor hun instantie verschenen.¹⁴⁶

163. Als derde en laatste opdracht kan de kwijtschelding¹⁴⁷ van administratieve sancties sinds 2018 tot de bevoegdheid van de fiscale bemiddelingsdienst worden gerekend.

Elk jaar, en ten laatste op 30 juni, zendt de fiscale bemiddelingsdienst een jaarverslag toe aan de minister van Financiën.¹⁴⁸ In dit jaarverslag worden de mogelijke aanbevelingen opgenomen en worden de eventuele moeilijkheden die de fiscale bemiddelingsdienst tegen de borst stoten, vermeld.¹⁴⁹ Op deze manier kan de werking enkel maar efficiënter verlopen.

164. Betreffende de aanvraag tot bemiddeling bij de fiscale bemiddelingsdienst kan de aanvraag enerzijds door de schuldenaar en anderzijds door de medeschuldenaar worden verzocht in geval van betwisting met een ambtenaar van de administratie van de FOD Financiën belast met de inningsbevoegdheid van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen.¹⁵⁰ De belastingplichtige dient op eigen initiatief een verzoek tot bemiddeling in te stellen op schriftelijke of mondelinge wijze, per fax of e-mail, en dit gedurende de permanentie van de dienst.¹⁵¹

165. Om een bemiddelingsprocedure te kunnen instellen dient de aanvraag te zijn gegrond en dienen alle administratieve beroepen bij de overheid te zijn doorlopen.¹⁵² De fiscale bemiddelingsdienst beschikt over een discretionaire bevoegdheid om tussen te komen indien de aanvraag ongegrond is en de belastingplichtige niet met de administratie in gesprek is gegaan voorafgaandelijk aan zijn verzoek tot bemiddeling.

¹⁴³ J. ROSELETH, "De fiscale bemiddelingsdienst" in X., *De BV in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2023, 183-227.

¹⁴⁴ Artikel 116, §1 Wet van 25 april 2007.

¹⁴⁵ Artikel 116, §2 Wet van 25 april 2007.

¹⁴⁶ J. VANDEN BRANDEN, "Een alternatieve geschillenbeslechting: de Fiscale Bemiddelingsdienst", *Fisc.Act.* 2010, nr. 28, 1.

¹⁴⁷ Wet van 29 maart 2008 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 13 april 2008.

¹⁴⁸ Artikel 13 Circ. nr. AFZ/2007-0576 en juncto artikel 5 Wet 10 juli 2017.

¹⁴⁹ Artikel 13 KB 9 mei 2007.

¹⁵⁰ Artikel 71 Invorderingswetboek juncto artikel 116 Wet van 25 april 2007.

¹⁵¹ Artikel 11 Circ. nr. AFZ/2007-0576 en artikel 9 KB 9 mei 2007.

¹⁵² Artikel 116, §1, 1°-2° Wet van 25 april 2007.

166. De verzoeker wordt binnen een termijn van vijftien dagen, na ontvangst van de aanvraag door de fiscale bemiddelingsdienst, op de hoogte gebracht of de behandeling van de verzochte bemiddeling al dan niet zal plaatsvinden. Daarnaast wordt een weigering voldoende nauwkeurig gemotiveerd en is er een mogelijkheid dat het dossier naar een andere ombudsman wordt toegezonden.¹⁵³

167. De fiscale bemiddelingsdienst heeft de mogelijkheid om alle inlichtingen in te winnen die deze nodig acht, alle betrokken personen te horen en ter plaatse alle nodige vaststellingen te doen binnen het kader van zijn bevoegdheid en in zover deze handelingen noodzakelijk zijn om het vooropgestelde doel te bereiken, zijnde de bemiddeling.¹⁵⁴ In het kader van de procedure heeft de fiscale bemiddelingsdienst ook de mogelijkheid om deel te nemen aan de georganiseerde hoorzitting.¹⁵⁵

168. Daarnaast vindt het onderzoek in alle '*objectiviteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid en met inachtneming van de wet*'¹⁵⁶ plaats. Om de onafhankelijkheid van de fiscale bemiddelaars te garanderen, en aldus hun neutraliteit, ontvangen deze geen instructies van een overheid binnen de uitvoering van hun taken.¹⁵⁷ De rechtsleer stelt zich echter de nodige vragen bij de onpartijdige werking van de fiscale bemiddelingsdienst omwille van diens oprichting in de schoot van de FOD Financiën. Indien deze gedachtegang de burger tot denken aanzet, zou een logisch gevolg hiervan kunnen zijn dat de belastingplichtige het vertrouwen in de administratie, en bijgevolg in het systeem in zijn geheel, verliest. Hetgeen de hele structuur mogelijk op losse schroeven zou zetten.¹⁵⁸

169. Naar aanleiding van een ontvankelijk en gegrond bemiddelingsverzoek stelt de fiscale bemiddelingsdienst een bemiddelingsverslag op dat naar de te verzoenen partijen wordt toegezonden.¹⁵⁹ In dit verslag beschrijft de fiscale bemiddelaar louter de standpunten der partijen, zijnde de belastingplichtige en de administratie, en hun verschilpunten betreffende de situatie.¹⁶⁰ Uit deze uiteenzetting kunnen twee aspecten worden gehaald die zich onderscheiden van de *klassieke* bemiddeling uit het gerechtelijk recht. Enerzijds hebben de fiscale bemiddelaars niet dezelfde onafhankelijkheid en onpartijdigheid ten aanzien van de bemiddelaar uit de (buiten)gerechtelijke procedure.¹⁶¹ Anderzijds dragen de fiscale bemiddelaars actief bij tot het samenbrengen van de partijen hun standpunten en aldus het vinden van een oplossing aangaande het geschil.¹⁶²

170. Er kan worden geconcludeerd dat de fiscale bemiddelingsdienst niet gelijk kan worden gesteld aan de *klassieke* derde-bemiddelaar. Er dient echter te worden bekeken of er in fiscale geschillen, na het doorlopen van de bemiddelingsprocedure bij de fiscale bemiddelingsdienst, een gerechtelijke

¹⁵³ Artikel 14 Circ. nr. AFZ/2007-0576 en artikel 11 KB 9 mei 2007.

¹⁵⁴ K. SPAGNOLI, "Bemiddeling in fiscale zaken. Een gelegenheid van conflictoplossing zonder rechtszaak", *Fisc.Act.* 2006, nr. 43.

¹⁵⁵ Artikel 116, §3 Wet van 25 april 2007.

¹⁵⁶ Artikel 116, §1, eerste lid Wet 25 april 2007.

¹⁵⁷ Artikel 6 KB 9 mei 2007.

¹⁵⁸ M. MAUS, "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting" *AFT* 2007, afl. 6-7, 4 e.v.

¹⁵⁹ Artikel 12 KB 9 mei 2007.

¹⁶⁰ J. ESPEEL, "Vervolgingen en gedingen" in J. ESPEEL, *De registratierechten als belastingschuld*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, afl. 343, 407-485.

¹⁶¹ M. MAUS, "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", *AFT* 2007, afl. 6-7, 4 e.v.

¹⁶² L. VANHEESWIJCK, "Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken", *b-Arbitra* 2021, afl. 1, 237-247.

bemiddeling tussen de partijen kan worden opgestart. Hierbij dient naar artikel 730/1, §1 Ger.W. te worden verwezen, hetgeen stelt dat: *'de rechter in elke stand van het geding een minnelijke oplossing van de geschillen bevordert'*. Er geldt nauwelijks een appreciatiemarge in hoofde van de rechter indien gezamenlijk door de partijen een verzoek tot aanwijzing van een bemiddelaar in hun conflict wordt gevraagd.¹⁶³ Gerechtelijke bemiddeling, na een beroep te hebben gedaan op de fiscale bemiddelingsdienst, kan niet worden uitgesloten, maar het voorwerp van de voorhanden zijnde bemiddeling speelt wel een cruciale rol. In bepaalde omstandigheden zal de rechter *'het niet gewezen achten om een beroep te doen op een derde-bemiddelaar'*¹⁶⁴.

171. Een bemiddeling voorziet in wederzijdse toegevingen der partijen, maar de bemiddeling betreffende fiscale aangelegenheden heeft niet als doel toegevingen te gedogen die een vermindering of vrijstelling van belasting inhouden of de mogelijkheid om de grondslag van de desbetreffende belasting te raken.¹⁶⁵ Fiscale bemiddeling kan plaatsvinden binnen de marge die de wetgeving partijen biedt. Bij deze nuance op bemiddeling wordt nogmaals de nadruk op het legaliteitsbeginsel en het openbare orde-karakter gelegd.¹⁶⁶

172. Daarnaast kan de regelgeving ten aanzien van de gerechtelijke bemiddeling niet *naar analogie* op de fiscale aangelegenheden worden toegepast, vanwege het openbare orde-karakter dat speelt in het fiscaal recht. Vanwege deze feitelijkheid kan er in de rechtsleer hieromtrent vraagstelling worden waargenomen. De problematiek schuilt in situaties waarbij in het kader van bemiddeling vertrouwelijke informatie wordt gedeeld. Hieruit kan deze gevolgtrekking worden gemaakt, namelijk dat een lacune in de wetgeving het antwoord schuldig blijft of er eventueel gevolg aan het delen van vertrouwelijke informatie kan worden gegeven.¹⁶⁷

173. Zoals eerder in deze titel werd aangehaald, kan de fiscale bemiddelingsdienst niet als administratief orgaan worden gekwalificeerd. Er is een procedurele uitwerking verbonden met de aanvraag tot de bemiddelingsprocedure, hetgeen haaks staat op de uitwerkingen bij een administratief orgaan. Het gaat erom dat er geen administratief of gerechtelijk beroep mogelijk is tegen de beslissing van ontvankelijkheid of het bemiddelingsverslag.¹⁶⁸ Aanvankelijk waren er twee uitwerkingen, waarvan de eerste hierboven werd vermeld en de tweede het ontbreken van enig schorsende of stuitende werking bij een indienen van een aanvraag tot bemiddeling betrof. Dit impliceert eveneens dat op de fiscale bemiddelingsdienst geen beroep meer kan worden gedaan zodra een gerechtelijke procedure is opgestart. Deze uitwerking is opgeheven door het tweede artikel van de wet van 10 juli 2017¹⁶⁹ waardoor het eerste lid van paragraaf 1/1¹⁷⁰ op heden bepaalt dat de aanvraag tot bemiddeling een schorsende werking heeft tenzij de rechten van de Schatkist in gevaar worden gebracht.

¹⁶³ Artikel 1734, §1/1 Ger.W.

¹⁶⁴ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent), 19 oktober 2020, nr. 20/1995/A.

¹⁶⁵ A. HENKENS, "Het fiscaal recht raakt de openbare orde! So what? Over de betrekkelijkheid van de openbare orde in fiscaal recht en over de rol van het Hof van Cassatie", *TPR 2017*, afl. 518-519, 258-268.

¹⁶⁶ L. VANHEESWIJCK, "Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken", *b-Arbitra 2021*, afl. 1, 237-247.

¹⁶⁷ L. VANHEESWIJCK, "Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken", *b-Arbitra 2021*, afl. 1, 237-247.

¹⁶⁸ Artikel 116, §1 derde lid & §1/1, eerste lid Wet van 25 april 2007.

¹⁶⁹ Wet van 10 juli 2017 tot versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS 10 juli 2017*.

¹⁷⁰ Artikel 116, §1/1, eerste lid Wet van 25 april 2007.

174. De derde functie binnen het takenpakket van de fiscale bemiddelingsdienst betreft de bevoegdheid tot kwijtschelding van administratieve sancties. Deze functie werd in 2018 grotendeels overgedragen van de minister van Financiën naar de fiscale bemiddelingsdienst¹⁷¹, *cfr. supra*, en de adviseur-generaal¹⁷². Dit principe is reeds vanaf 1831 in ons rechtssysteem gekend als zijnde het *genaderecht* en wordt heden beschouwd als een gunstmaatregel.

De minister van Financiën, of diens administratie, verkeert in de mogelijkheid om opgelegde belastingverhoging of fiscale boeten geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden op basis van het negende artikel van het Regentbesluit.¹⁷³

175. De fiscale bemiddelingsdienst heeft een 'Cel Administratieve Sancties' opgericht waarnaar schriftelijke en gemotiveerde verzoeken kunnen worden gezonden door elke persoon die tot het betalen van een belastingverhoging of administratieve boete is gehouden.¹⁷⁴ Door de oprichting van dit orgaan geldt het negende artikel van het Regentenbesluit, als genademaatregel, louter nog betreffende btw-aangelegenheden. Aldus geldt de bevoegdheid van de minister van Financiën nog louter verder op het vakgebied van de btw en voor de overige fiscale aangelegenheden is de Cel Administratieve Sancties bevoegd.¹⁷⁵

176. Een belangrijke aanmerking dient echter te worden gemaakt, namelijk dat een kwijtschelding of vermindering slechts mogelijk is voor zover er geen administratief en rechtelijk beroep meer tegen de administratieve sanctie of belastingverhoging openstaat of er nog een beroep kan worden ingediend.¹⁷⁶ Voor zover de administratieve sanctie over een strafrechtelijk karakter beschikt, in de zin van artikel 6 EVRM, heeft de rechterlijke macht de bevoegdheid om hieromtrent te oordelen.¹⁷⁷ Daarnaast dient de verhoging niet te zijn opgelegd ingevolge een inbreuk die in het kader van overleggen in de artikelen 29 29bis van het Wetboek van Strafvordering¹⁷⁸ is vooropgesteld. Deze artikelen betreffen de berichtgevingsplicht aan de Procureur des Konings van strafbare feiten door een overheid, openbaar officier of ambtenaar in de uitoefening van zijn/haar ambt en het op de hoogte brengen van al dan niet georganiseerde fiscale fraude aan de Procureur des Konings.

177. Dit principe houdt geen rechtstreeks verband met de vrijstelling van de nalatigheidsintresten. Indien de gunst van de kwijtschelding van administratieve sanctie aan de schuldenaar is verleend, werkt dit niet automatisch in de hand dat hetzelfde geldt voor de intresten. Daarnaast, net zoals bij de vrijstelling van de nalatigheidsintresten, zorgt deze kwijtschelding niet voor een vermindering of ontheffing van de verschuldigde belastingsom *an sich*. De belasting dient nog steeds te worden vereffend, maar de vermeerderingen errond kunnen worden verminderd of kwijtgescholden. Samenvattend zal een gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van administratieve sancties evenwel niet leiden tot een vermindering van de verschuldigde intresten en inkomstenbelasting.

¹⁷¹ Wet van 29 maart 2008 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 13 april 2018.

¹⁷² C. BUYSSE, "Fiscale boeten: genaderecht gaat deels over naar Fiscale Bemiddelingsdienst", *Fiscoloog* 2018, afl. 1563, 3 e.v.

¹⁷³ Artikel 9 Regentbesluit van 18 maart 1831, *BS* 18 maart 1831.

¹⁷⁴ Artikel 1 KB van 21 december 2018 tot uitvoering van Hoofdstuk 2 van de wet van 29 maart 2008 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 31 december 2018.

¹⁷⁵ X. "Sancties – Belastingverhoging – Administratieve boete – Medewerking van de belastingplichtige – Verklikking – Kwijtschelding of vermindering" *Fisc.Koer* 2019, afl. 8, 346-348.

¹⁷⁶ Artikel 5 Wet van 29 maart 2008 juncto artikel 1 KB 21 december 2018.

¹⁷⁷ M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 707-715, nr. 1264-1276.

¹⁷⁸ Wetboek van Strafvordering, *BS* 6 december 1808.

5.7. Federale ombudsdienst

178. In de voorgaande titel werd de opmerkelijke keuze van de wetgever uiteengezet om de fiscale bemiddelingsdienst niet toe te wijzen aan de bemiddelingstaak van de reeds bestaande federale ombudsdienst. En vervolgens, dat de fiscale bemiddelingsdienst niet als ombudsman of -vrouw kan worden beschouwd.

Aangezien de opdracht van de federale ombudsdienst deels overlapt met de dienstverlening van de fiscale bemiddelingsdienst, werden duidelijke werkafspraken opgenomen in een Samenwerkingsprotocol¹⁷⁹.

179. In deze titel wordt verder op de federale ombudsdienst ingegaan. Waarvoor staat de federale ombudsdienst en welke taken voert deze uit?

180. De wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen staat centraal om een antwoord te kunnen formuleren op de onderzoeksvragen. In de parlementaire voorbereiding staat geschreven dat de oprichting van de fiscale ombudsdienst handelt binnen de *bestuurlijke vernieuwing* om de dienstverlening van de openbare besturen te verbeteren, de toegankelijkheid van de diensten te verhogen en de werking van de administratie transparant te maken.¹⁸⁰

181. De federale ombudsdienst heeft vijf taken binnen zijn bevoegdheid. De federale ombudsdienst voert onderzoek naar van de werking van de federale administratieve overheden, zoals bedoeld in artikel 14 van de Gecoördineerde Wetten op de Raad van State¹⁸¹, op basis van klachten¹⁸² of op verzoek van de Kamer van volksvertegenwoordigers.¹⁸³ Uitgaande van voornoemd bevoegdheid, heeft de federale ombudsdienst de mogelijkheid om aanbevelingen tot verbeteringen te doen en hiervan jaarlijks verslag uit te brengen.¹⁸⁴ Daarnaast bekijkt de federale ombudsdienst de meldingen van misbruik en fraude binnen de federale administratieve overheid zelf¹⁸⁵ en beschermt de federale overheidsdienst de melders van inbreuken in de private tak.¹⁸⁶

182. Bij het vervullen van zijn taken evalueert de federale ombudsdienst kritisch het handelen van de federale administratieve overheid. De federale ombudsdienst probeert de motieven achter de handeling te achterhalen en de gevolgen ervan te beoordelen. Gedurende het onderzoek van een klacht of bij bredere onderzoeken beoordeelt de federale ombudsdienst of het handelen van de federale administratieve overheid in overeenstemming is met de normen van de federale ombudsdienst. De federale ombudsdienst heeft een lijst samengesteld waarop vijftien normen staan genoteerd waaraan een dienstverlening dient te voldoen om als kwaliteitsvol te worden bestempeld.¹⁸⁷

¹⁷⁹ Samenwerkingsprotocol van 13 december 2016.

¹⁸⁰ *Parl. St.* 1436/7-03/94.

¹⁸¹ Gecoördineerde wetten van 12 januari 1973 op de Raad van State, *BS* 21 maart 1973.

¹⁸² Artikel 1, eerste lid, 1° Wet van 22 maart 1995.

¹⁸³ Artikel 1, eerste lid, 2° Wet van 22 maart 1995.

¹⁸⁴ Artikel 1, eerste lid, 3° Wet van 22 maart 1995.

¹⁸⁵ Artikel 1, eerste lid, 4° Wet van 22 maart 1995.

¹⁸⁶ Artikel 1, eerste lid, 5° Wet van 22 maart 1995.

¹⁸⁷ J. BADISCO, K. WILLEKENS, E. VAN DE VELDE, E. LANCKSWERDT, D. BAELE, B. WEEKERS "Leerstoel Ethische fiscaliteit: een ruimer perspectief dan enkel rechtvaardigheid" *AFT* 2023, afl. 2, 12-25.

183. De belangrijkste normen in de lijst van de federale ombudsdienst die betreffende fiscale klachten en onderzoek het meest aan bod komen zijn de redelijkheid en proportionaliteit, rechtszekerheid, zorgvuldigheid en actieve informatieverstrekking.

De redelijkheid en proportionaliteit houdt in dat de federale administratieve overheid de meest geschikte en billijke beslissing dient te nemen in verhouding met de voorliggende situatie. Bij het nemen van de beslissing dienen de private belangen van de burger en het algemeen belang in acht te worden genomen.

De rechtszekerheid stelt dat burgers de gevolgen van hun gestelde rechtshandeling(en) voorzien. De burgers moeten kunnen rekenen op een zekere stabiliteit van zowel de regelgeving als de administratieve praktijken. En om die stabiliteit te waarborgen, is het de verantwoordelijkheid van de federale administratieve overheid om burgers binnen een redelijke termijn met de regels die op hen van toepassing zijn vertrouwd te maken.

De zorgvuldigheid veronderstelt dat de federale administratieve overheid zich voldoende informeert omtrent de voorliggende situatie en alle nodige elementen verzameld om op nauwkeurige wijze een beslissing te nemen.

De laatste norm, de actieve informatieverstrekking gaat hand in hand met de rechtszekerheid, namelijk dat de federale administratieve overheid de verantwoordelijkheid heeft om de regelgeving, voorschriften en administratieve praktijken zo laagdrempelig en verstaanbaar mogelijk de burger dient te bereiken.¹⁸⁸

184. Iedere belanghebbende heeft de mogelijkheid om een klacht in te dienen bij de federale ombudsdienst, zowel mondeling als schriftelijk.¹⁸⁹ Maar het is van belang dat de belanghebbende eerst is gaan aankloppen bij de federale administratieve overheid zelf.¹⁹⁰

185. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de federale ombudsdienst een belangrijke rol speelt in voornamelijk het incasseren en verwerken van klachten. De federale ombudsdienst heeft niet enkel de bevoegdheid tot het beluisteren van de burgers hun onaangenaam contact met de federale administratieve overheid, maar heeft ook de mogelijkheid om aanbevelingen te doen om de verbeterpunten aan te stippen in een jaarlijks verslag.

5.8. Evaluatie en toetsing aan het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel

186. De bedoeling binnen deze ondertitel is dat voor elke voorbeschreven, in de wetgeving verankerde, situatie wordt nagegaan of deze de vooropgestelde doelstelling heeft bereikt, namelijk het verwezenlijken van een billijke evenwichtssituatie. De onderzoeksvraag binnen deze ondertitel is aldus, voor de zeven afzonderlijke uitwerkingen, wordt met het gegeven wetgevend kader een billijkheidssituatie gecreëerd? En doorstaat deze uitwerking de toets aan het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel?

¹⁸⁸ J. BADISCO, K. WILLEKENS, E. VAN DE VELDE, E. LANCKSWERDT, D. BAELE, B. WEEKERS "Leerstoel Ethische fiscaliteit: een ruimer perspectief dan enkel rechtvaardigheid" *AFT* 2023, afl. 2, 12-25.

¹⁸⁹ Artikel 8, lid 1 Wet van 22 maart 1995.

¹⁹⁰ Artikel 8, lid 2 Wet van 22 maart 1995.

187. Bij het bespreken van de zeven uitwerkingen wordt voor ogen gehouden dat het billijkheidsbeginsel vereist dat bij het nemen van beslissingen de specifieke omstandigheden van een situatie in overweging worden genomen. En dat hierdoor een handeling of beslissing wordt gerechtvaardigd die als eerlijk en redelijk wordt beschouwd voor de betrokkenen in die situatie.

5.8.1. Afbetalingsplan

188. Betreffende de toetsing aan het legaliteitsbeginsel is deze betalingsfaciliteit gericht tot een zuiver administratieve instantie, aldus wordt de rechtsmacht van de hoven en rechtbanken niet betrokken. De rechtelijke macht heeft wel de mogelijkheid om de externe en interne legaliteit van een beslissing van de administratieve instantie na te gaan.¹⁹¹ Indien de verzoeker zich waant in een situatie die niet conform het legaliteitsbeginsel is, kan de verzoeker een procedure opstarten bij de bevoegde rechtbank.

189. In artikel 3.4.8.0.1., §1, tweede lid van de Vlaamse Codex Fiscaliteit staat neergeschreven dat het verzoek dient te worden gemotiveerd en bewijskrachtige elementen dient te bevatten. Hierbij wordt de link gemaakt met het gelijkheidsbeginsel.

Het gelijkheidsbeginsel stelt voorop dat verschillende categorieën mogen worden gecreëerd en aldus van een verschillende behandeling mogen genieten, voor zover dit op een objectief criterium berust en redelijk is verantwoord.

190. Toch kan ook worden gesteld dat het afbetalingsplan geen afbreuk doet aan de belasting *an sich* en zelfs de verschuldigde nalatigheidsintresten, hetgeen op de website expliciet staat neergeschreven. Het is van belang om voorop te stellen dat er belastingen dienen te worden betaald enerzijds, maar dat het mogelijk is om hieraan een mouw te passen om een billijke situatie te creëren anderzijds.

191. Omwille van het gegeven dat de verzoeker aan zijn aanvraag op eigen initiatief kracht dient bij te zetten, zijn moeilijke financiële situatie dient te staven, voldoende componenten dient aan te reiken om op deze manier zijn *ongelijke* situatie te schetsen, voldoet het afbetalingsplan aan het gelijkheidsbeginsel.

192. Het is duidelijk dat wanneer een verzoeker het financieel moeilijk heeft, hij zich in een situatie bevindt die een onevenwicht veroorzaakt. Indien men geen oplossing zou aanreiken, wordt de put enkel nog maar groter en wat heeft dat voor gevolgen? De belastingen zullen worden betaald, maar met de nodige aangeboden hulp en termijn. Van zodra de verzoeker zijn verplichtingen nauwkeurig nakomt en op termijn alle noodzakelijke aflossingen heeft verricht, wordt het afbetalingsplan afgesloten.

De onevenwichtige situatie wordt (tijdelijk) hersteld door het afbetalingsplan, hetgeen het billijkheidsbeginsel vooropstelt.

¹⁹¹ Gent 21 oktober 2014.

193. Uit het voorgaande dat in deze ondertitel staat neergeschreven, kan worden geconcludeerd dat het afbetalingsplan de toets aan het billijkheids-, legaliteits- en gelijkheidsbeginsel heeft doorstaan.

5.8.2. Onbeperkt uitstel van invordering

194. Bij deze uitwerking zit de mede- of schuldenaar ongeveer in hetzelfde schuitje als de verzoeker van een afbetalingsplan.

Wanneer een mede- of schuldenaar zich in een situatie bevindt waarin hij niet (meer) in staat is om de verschuldigde opeisbare of nog te vervallen bedragen op een blijvende manier te betalen, komt deze in aanmerking om een onbeperkt uitstel van invordering te verkrijgen.

195. Aangaande het gelijkheidsbeginsel, kan in het advies van de Raad van State gesteld worden dat de voorwaarden per iedere aanvrager afzonderlijk dienen te worden beoordeeld. In deze stelling wordt een weerspiegeling van het gelijkheidsbeginsel gezien.

De situatie van de aanvrager wordt nauwlettend bekeken en aan de hand van het eventueel opleggen van voorwaarden, wordt de onevenwichtige situatie hersteld. Hierbij is dan ook voldaan aan het billijkheidsbeginsel.

196. Hetgeen twijfelachtig is omtrent deze uitwerking, is zijn verhouding tot het legaliteitsbeginsel. De vraag is of het onbeperkt uitstel geen daadwerkelijke kwijtschelding van de invordering inhoudt? Naar mijn mening is dit een moeilijke kwestie en dit wordt ook op deze manier weergegeven in de rechtsleer. In alle eerlijkheid kan op de vraagstelling niet volmondig neen worden geantwoord, dit zou een andere situatie inhouden indien het een beperkt uitstel zou betreffen.

5.8.3. Eenmalig bevrijdende aangifte

197. Op de eenmalig bevrijdende aangifte wordt niet erg diep ingegaan omwille van het feit dat deze regelgeving niet meer van tel is in het hedendaagse fiscaal recht.

198. Toch kan worden geconcludeerd dat het billijk is dat een persoon die bepaalde verrichtingen in de legale economie integreert, vrijgesteld is van enige strafvervolging, anders zou de regelgeving zijn vooropgestelde doel niet bereiken.

199. Elke persoon die hiermee zijn daden in het daglicht brengt, wordt op eenzelfde wijze behandeld, zijnde het genot van een eenmalige bevrijdende aangifte, en kan hiervoor niet worden vervolgd. Door het vooropstellen van deze wetgeving heeft de fiscale administratie voldaan aan het gelijkheidsbeginsel.

200. Er wordt een bijzonder nobele gedachtegang vooropgesteld bij het invoeren van deze wetgeving, namelijk een groter vermogen in de economie integreren, maar de vraag is of dit de toets aan het legaliteitsbeginsel doorstaat?

Het verschil met het onbeperkt uitstel van invordering is dat dit louter eenmalig kan worden bewerkstelligd, maar deze vraag kan niet eenduidig worden beantwoord.

5.8.4. Vrijstelling van nalatigheidsintresten

201. Met betrekking tot toets van het legaliteitsbeginsel kan, net zoals bij het afbetalingsplan, kort en duidelijk worden geantwoord. De vrijstelling van nalatigheidsintresten wordt, net als alle uitwerkingen, beschouwd als een gunstmaatregel die de fiscale administratie oplegt waardoor de rechtelijke macht hierover geen zeggenschap heeft. De vrijstelling van nalatigheidsintresten heeft dan ook geen straf-, maar een vergoedend karakter.

De bevoegde rechter heeft de bevoegdheid om de wettigheid van beslissingen met betrekking tot de weigering van het verzoek tot vrijstelling van nalatigheidsrente te beoordelen en te beslissen.

202. Betreffende het gelijkheidsbeginsel, artikel 70 Invorderingswetboek voorziet in de bewoordingen '*in bijzondere gevallen*', hetgeen een link naar het gelijkheidsbeginsel impliceert, maar het verduidelijkt dit dan ook verder niet. De wetgever laat zich uit over hoe het gelijkheidsbeginsel dan dient te worden toegepast.

203. Hiervoor wordt een blik geworpen op de praktijk. Nalatigheidsintresten worden vrijgesteld in twee specifieke situaties: wanneer de belastingplichtige zich in een situatie van financiële overmacht bevindt, of wanneer de belastingplichtige de verschuldigde belasting niet heeft ontvangen of te laat heeft ontvangen.

204. Hieruit kan de gevolgtrekking worden gemaakt dat de vrijstelling van nalatigheidsintresten niet zo breed kan worden getrokken als de andere uitwerkingen. Er wordt ruimte gemaakt voor het billijkheidsbeginsel omdat de fiscale administratie in een mogelijkheid voorziet om een vrijstelling toe te staan, maar het is niet zo dat naar alle elementen in de voorliggende situatie wordt gekeken, behoudens er sprake is van overmacht, het niet of laattijdig ontvangen van de verschuldigde belasting.

205. Aan het gelijkheidsbeginsel is vervolgens ook voldaan, voor zowel het voorzien in een nalatigheidsintrest als het kwijtschelden ervan.

Voor het al dan niet kwijtschelden van nalatigheidsintresten worden ook twee categorieën vooropgesteld. De wanbetalers omwille van de reden dat deze de belasting niet of niet tijdig hebben ontvangen of niet in de mogelijkheid waren om te betalen omwille van een overmachtssituatie enerzijds en wanbetalers omwille met een andere verklaring voor het niet-betalen anderzijds.

5.8.5. Kwijtschelding in het kader van insolventieprocedures

206. De bezorgdheid om de verhouding naar het fiscaal legaliteits- en gelijkheidsbeginsel werd in de bovenstaande titel reeds aangestipt en daarom in deze ondertitel kort herhaald.

207. Het Grondwettelijk Hof stelt dat vrijstelling of vermindering is toegestaan in verhouding tot het legaliteitsbeginsel indien deze steunt op een gemotiveerde rechtelijke beslissing met objectieve criteria als fundering. Hierbij wordt opnieuw gekeken naar de voorliggende situatie met zijn kenmerkende eigenschappen.

208. De motivering die de bevoegde rechter zal geven zorgt ervoor dat zowel het algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel als het fiscale gelijkheidsbeginsel niet worden geschonden, aangezien de kwijtschelding van fiscale schuld wordt gekoppeld aan een verklaring van verschoonbaarheid.

209. Door deze uitwerking van het billijkheidsbeginsel wordt er meer ruimte gecreëerd voor andere schuldeisers, die hierdoor meer kans hebben om te worden uitbetaald en die anders mogelijk in de kou bleven staan. Deze uitwerking voorziet enkel maar in goede verhouding tussen de schuldeisers/ andere belastingplichtigen en de fiscale administratie.

Het vormt een nobele uitwerking door de fiscale administratie van het billijkheidsbeginsel.

5.8.6. Fiscale bemiddelingsdienst

210. Het legaliteitsbeginsel blijft intact omdat de fiscale bemiddelingsdienst slechts bevoegd is om uiteenlopende standpunten vast te stellen, zonder de bevoegdheid te hebben om het wettelijk kader te interpreteren of de handelingen van de fiscale administratie te beoordelen. Zoals meermaals aangehaald, heeft de rechterlijke macht wel de mogelijkheid om hierop toe te zien. De fiscale bemiddelingsdienst heeft sinds 2018 echter wel de mogelijkheid om administratieve sancties kwijt te schelden.

211. Fiscale bemiddeling kan binnen de grenzen van de fiscale regelgeving plaatsvinden, waarbij partijen de ruimte krijgen die door de regelgeving wordt geboden. Hierbij wordt nogmaals het belang van het legaliteitsbeginsel en het openbare orde-karakter benadrukt.

212. Ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel, onderzoekt de fiscale bemiddelingsdienst het verzoek van een mede- of schuldenaar nauwkeurig door alle benodigde informatie te bekijken. Het gelijkheidsbeginsel wordt ook gerespecteerd door het gegeven dat elke mede- of schuldenaar een verzoek mag indienen, voor zover alle administratieve beroepen zijn uitgeput.

213. Het billijkheidsbeginsel wordt gereflecteerd in de taak van de fiscale bemiddelingsdienst, het doel om partijen hun standpunten te verzoenen, maar ook de mogelijkheid van aanbevelingen door te geven aangezien de fiscale bemiddelingsdienst het dichtstbij de betwistingen staat.

5.8.7. Federale ombudsdienst

214. De federale ombudsdienst staat niet op dezelfde manier in contact met de burger als de fiscale bemiddelingsdienst, maar speelt een hiermee samenhangende cruciale rol. Voornamelijk in het ontvangen en behandelen van klachten, waarmee vervolgens aanbevelingen worden gedaan en een jaarverslag wordt opgesteld. De ombudsdienst is hiermee niet alleen bevoegd om te luisteren naar klachten van burgers over hun interacties met de federale administratieve overheid.

215. In het vooropgestelde takenpakket schendt de federale ombudsdienst het legaliteitsbeginsel niet aangezien de federale ombudsdienst louter evalueert en probeert hiermee de beweegreden van

de federale administratieve overheid tot het nemen van een beslissing na te gaan. Het is niet zo dat deze zelf de beslissing zal nemen, wijzigen of vernietigen.

216. Het gelijkheidsbeginsel wordt geëerbiedigd aangezien iedere belanghebbende een klacht kan indienen bij de federale ombudsdienst en deze allemaal een voor een worden bekeken en naar waarde worden geschat. Toch geldt dezelfde vereiste als bij de fiscale bemiddelingsdienst, men dient het administratief beroep bij de bevoegde instantie reeds te hebben doorlopen.

217. Het is vanzelfsprekend dat het takenpakket van de federale ombudsdienst het billijkheidsbeginsel in de hand werkt aangezien er steeds een stok achter de deur staat voor een strijdig handelen van de federale administratieve overheid. Ook de aanbevelingen, vertrekkend vanuit een instantie die hiermee dagelijks te maken krijgt, zijn van belang. Indien bijvoorbeeld eenzelfde klacht omtrent eenzelfde problematiek vaak terugkomt, kan men een aanbeveling aangaande dat pijnpunt doen zodat hieraan kan worden gewerkt.

5.9. Conclusie

218. Burgers zouden het liefst in contact komen met een empathische en menslievende overheid, een overheid die eenieder in haar armen sluit en die haar beslissingen afstemt, op elke afzonderlijke omstandigheid. Deze benadering is vooral belangrijk voor personen die, om welke reden dan ook, zich in een moeilijker situatie bevinden.

219. Het is niet eenvoudig om als burger het verschil tussen wettelijk en billijk te begrijpen. Want een handeling die wettelijk wordt gesteld, is daarom niet altijd billijk, hetgeen verwarrend is voor een persoon die niet in recht is gespecialiseerd.

220. De verhouding tussen de burgers en de fiscale administratie is dan ook erg belangrijk omwille van het feit dat ze frequent met elkaar in aanraking komen. Het is dan ook de bedoeling dat de verstandhouding optimaal wordt georganiseerd.

221. Om de verbondenheid van de fiscale administratie met de burger te blijven verbeteren dient de fiscale administratie zichzelf steeds in vraag te stellen en heruit te vinden. Hiervoor heeft de fiscale administratie enkele uitwerkingen bewerkstelligd en staat deze steeds open voor aanbevelingen om in vernieuwingen te voorzien.

222. In voorafgaande titels werden als uitwerkingen het afbetalingsplan, het onbeperkt uitstel op invorderingen, de eenmalige bevrijdende aangifte, de vrijstelling van nalatigheidsintresten en de kwijtschelding van belastingschulden in het kader van insolventieprocedures besproken. Daarnaast ook de fiscale bemiddelingsdienst en de fiscale ombudsdienst, die enerzijds als uitwerking van het billijkheidsbeginsel kunnen worden beschouwd, maar anderzijds ook als instrument om in een verbetering van de fiscale administratie te voorzien.

223. De fiscale administratie kan omwille van de aanbevelingen van deze instanties met de neus op de feiten worden gedrukt omtrent zijn pijnpunten en verbeterpunten. Deze instanties staan in

rechtstreeks contact met de burger en zijn hun verbindingskanaal met de fiscale administratie, die vaak als onbereikbaar wordt beschouwd.

6. Rechtsvergelijking met Nederland

224. In het zesde hoofdstuk wordt het rechtsvergelijkende aspect neergeschreven, waarbij de focus ligt op het legaliteits- gelijkheids en billijkheidsbeginsel in Nederland. De onderzoeksvraag voor dit rechtsvergelijkende deel luidt als volgt: is Nederland bekend met deze beginselen? Zo ja, staan deze in de wetgeving genoteerd en hoe verhouden het legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel zich met elkaar? Wordt het beginsel van billijkheid op een andere wijze toegepast als binnen het Belgische rechtssysteem? En zo ja, op welke wijze wordt dit toegepast?

6.1. Het fiscale legaliteitsbeginsel in Nederland

225. Net zoals in België, staat het fiscale legaliteitsbeginsel in Nederland in de Grondwet verankerd. Artikel 104 van de Nederlandse Grondwet¹⁹² bepaalt uitdrukkelijk dat *'belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet'*. De bepaling gaat verder met de bewoordingen dat *'andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld'*.

226. Deze bepaling in de Nederlandse Grondwet is te vergelijken met de bepaling in de Belgische Grondwet. In beide grondwettelijke bepalingen wordt melding gemaakt van het gegeven dat belastingen vanuit een wettelijke basis moeten voortspuiten, maar geen van beiden vermeldt welke componenten deze wet moet bevatten. Vanuit de Kamerstukken kan worden afgeleid dat het belastbaar feit en het tarief¹⁹³, naast de aanduiding van de belastingplichten en de belastbare grondslag¹⁹⁴ belangrijke bestanddelen zijn om een belasting te kunnen heffen.

6.2. Het fiscale gelijkheidsbeginsel in Nederland

227. In de Nederlandse Grondwet, staat net zoals in artikel 10 en 11 van de Belgische Grondwet, een algemeen geformuleerd gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel verankerd. Artikel 1 van de Nederlandse Grondwet bepaalt dat *'allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht, handicap, seksuele gerichtheid of op welke grond dan ook, is niet toegestaan'*.

228. Meer specifiek toegepast op fiscale aangelegenheden, namelijk het fiscale gelijkheidsbeginsel, werd in artikel 198 van de Nederlandse Grondwet verankerd. Toch werd artikel 198 van de Nederlandse Grondwet bij de grondwetsherziening van 1956¹⁹⁵ geschrapt.¹⁹⁶

De Nederlandse grondwetgever zijn gedachtegang was dat het algemeen geformuleerde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel ruim genoeg is geformuleerd om het fiscaal gelijkheidsbeginsel in zich

¹⁹² Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals deze luidt na de laatstelijk bij de wetten van 6 juli 2022 (*Stb.* 2022, 316 en 331-335) en de wet van 10 februari 2023 (*Stb.* 2023, 62) daarin aangebrachte veranderingen.

¹⁹³ *Kamerstukken II* 1979-80, 15 575, 285, nr. 10.

¹⁹⁴ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 178 p.

¹⁹⁵ Rijkswet van 26 april 1956, *Stb.* 188.

¹⁹⁶ Kamerstuk 4402, nr. 2.

op te nemen. Daarnaast vindt het fiscaal legaliteitsbeginsel ook zijn grondslag in artikel 26 BUPO-Verdrag en artikel 14 EVRM, net zoals in België.¹⁹⁷

6.3. Het billijkheidsbeginsel in Nederland

229. Net zoals in België wordt in het Nederlandse Burgerlijk Wetboek gebruik gemaakt van de redelijkheid en billijkheid.

230. In Boek 6 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek staat in artikel 6:2, lid 1 staat het volgende neergeschreven, *'schuldeiser en schuldenaar zijn verplicht zich jegens elkaar te gedragen overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid'*.

231. Wat verder, bij de rechtsgevolgen van overeenkomsten, staat in artikel 6:248, lid 1 te lezen dat *'een overeenkomst heeft niet alleen de door partijen overeengekomen rechtsgevolgen, maar ook die welke, naar de aard van de overeenkomst, uit de wet, de gewoonte of de eisen van redelijkheid en billijkheid voortvloeien'*. In Nederland wordt dit benoemd met de aanvullende werking van de redelijkheid en billijkheid.

232. Artikel 6:248, lid 2 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek sluit hierop aan, maar hieruit vloeit de beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid voort. Dit lid stelt dat *'een tussen partijen als gevolg van de overeenkomst geldende regel is niet van toepassing, voor zover dit in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn'*. Hieruit ontspruit het gegeven dat hetgeen dat door partijen uitdrukkelijk overeengekomen is, niet van tel kan zijn, voor zover deze onverenigbaar is bij de redelijkheid en billijkheid.

233. Het verschil tussen België en Nederland zit in de beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid. Waar dit in Nederland in een wettelijke bepaling is verankerd, kan dit in België louter aan de hand van rechtspraak worden toegepast.¹⁹⁸

6.3.1. De Nationale ombudsman

234. Net zoals in België, is er in Nederland een ombudsdienst op nationaal niveau. De Nationale ombudsman in Nederland is een onafhankelijke instantie die klachten behandelt betreffende gedragingen van alle in artikel 1a van de Wet Nationale ombudsman¹⁹⁹ staan opgesomd.

235. In Nederland wordt de Nationale ombudsman voorts opgedeeld, naargelang zijn bevoegdheid, in de Kinderombudsman, de Veteranenombudsman.

¹⁹⁷ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen' Brussel, Larcier, 2009, 237 p.

¹⁹⁸ L. REURICH, 'Ontwikkelingen op het terrein van redelijkheid en billijkheid [Nederland]', *TPR* 2013, afl. 2, 1233-1240.

¹⁹⁹ Wet van 4 februari 1981, houdende instelling van het ambt van Nationale ombudsman en wijziging van een aantal wetten, *Stb.* 1981, 326.

236. De Kinderombudsman bevordert dat *'de rechten van jeugdigen worden geëerbiedigd door bestuursorganen en door privaatrechtelijke organisaties'*²⁰⁰.

237. De Veteranenombudsman heeft drie bevoegdheden binnen zijn takenpakket. De Veteranenombudsman is bevoegd voor de analyse hoe klachten worden behandeld door de bevoegde instanties die geen onderdeel uitmaken van de Veteranenombudsman, om advies te verlenen ter uitvoering van de Veteranenwet en de behoorlijke behandeling van Veteranen. Daarnaast kan de Veteranenombudsman naar aanleiding van klachten onderzoek instellen naar een bepaalde gedraging van de overheid. Dit kan de Veteranenombudsman ook vanuit eigen initiatief.²⁰¹

238. Er kan worden geconcludeerd dat Nederland ervoor kiest om een zeer specifieke ombudsdienst op te richten, hetgeen een verschil uitmaakt met België. In België wordt ervoor gekozen om in een meer algemene ombudsdienst te voorzien terwijl in Nederland dit ook geldt, maar er daarnaast twee bijzonder kenmerkende ombudsmannen bestaan.

239. Hetgeen nog opvallend is, is het gegeven van de *sterke arm*²⁰². De Nationale ombudsman heeft de mogelijkheid om personen te bevelen dat personen voor hem verschijnen om aan hun verplichtingen te voldoen. Dit principe is in België niet bekend.

240. Naast het behandelen van klachten heeft de Nationale ombudsman, brengt deze instantie een jaarlijks verslag²⁰³ uit omtrent zijn werkzaamheden, bevindingen en oordeel. Dit gegeven kan ook in België worden teruggevonden.

²⁰⁰ Artikel 11b van de Wet Nationale Ombudsman.

²⁰¹ Artikel 11g van de Wet Nationale Ombudsman.

²⁰² Artikel 15 van de Wet Nationale Ombudsman.

²⁰³ Artikel 16 van de Wet Nationale Ombudsman.

7. Kritische kijk op de (meest recente) toepassing van het billijkheidsbeginsel

241. Nu het nodige is onderzocht, rest enkel nog een kritische blik op het bovenstaande onderzoek te werpen. Hetgeen werd voorgeschoteld is uitgebreid en wordt mooi geserveerd, maar wordt het ook weldegelijk genuttigd? Hiermee wordt bedoeld, worden alle aangereikte wetgevende instrumenten, zijnde de uitwerkingen, ook gebruikt in de praktijk? En zo ja, op een correcte wijze?

242. Binnen dit hoofdstuk wordt teruggerepen naar het Jaarverslag van de FOD Financiën van 2022, datgene op 28 juni 2023 werd gepubliceerd en hiermee de meest recente werkwijze weergeeft. Dit jaarverslag wordt ingeleid met de zin: 'wat doet de FOD Financiën voor de burger?' en richt zijn pijlen daarmee recht in de roos van dit onderzoek.

243. In het jaarverslag stelt de voorzitter als eerste ambitie voorop om naar een aanpak op maat voor burgers, ondernemingen en professionele partners te streven. Het gegeven van een individuele benadering sluit mooi aan bij het billijkheidsbeginsel.

244. De digitalisering van de FOD Financiën wordt als troef van het billijkheidsbeginsel beschouwd. Door middel van de digitalisering is het mogelijk om dichterbij de burger te staan. In het jaarverslag zijn grafieken terug te vinden over de stijgende cijfers in het gebruik van de digitalisering in bijvoorbeeld My Minfin, het indienen van de belastingaangifte, digitale controles enzovoort.

245. Naar mijn mening is digitalisering, voor de generatie die hiermee is opgegroeid of ervoor openstaat om dit aan te leren en hiermee overweg kan, een sprong in de goede richting. Het is nu eenmaal de toekomst. Digitalisering is vernieuwing in elke mogelijke wijze van het woord, het zorgt voor tijdsbesparing en een vereenvoudiging van het systeem.

246. De keerzijde van de medaille is dat de personen die wel moeite hebben met omgaan met de computer of het internet hiervoor hulp moeten vragen. Dit kan zijn aan vrienden of familie, maar ook aan de FOD Financiën zelf, waardoor dit de werklast opnieuw verhoogd. In het jaarverslag staat genoteerd dat de FOD Financiën hierbij te hulp schiet en in dienstverlening op maat voorziet. In het jaarverslag staat geschreven dat de hulpverlening varieert van bijvoorbeeld het beantwoorden van een specifieke vraag tot het invullen van een aangifte. De cijfers tonen ook aan dat burgers meer en meer beroep doen op de hulp van de FOD Financiën.

Het verlenen van ondersteuning aan de burger die het moeilijker heeft met het digitaal gebeuren, kadert opnieuw in het billijkheidsbeginsel.

247. De vraag die dient te worden gesteld is welk effect dit heeft op de federale ombudsdienst? Het mechanisme van hulpverlening vereist een menselijk handelen waardoor mogelijke klachten hieromtrent kunnen binnensijpelen bij de federale ombudsdienst.

248. Naar mijn mening is het belangrijk om, met betrekking tot klachten die louter betrekking hebben op de digitalisering, het kaf van het koren te scheiden. Er dient een onderscheid te worden

gemaakt tussen de klachten die binnenkomen betreffende het feit dat een digitalisering wordt doorgevoerd of bijvoorbeeld een klacht omwille van een fout in het systeem. Dat het internet nu steeds meer wordt gebruikt, is zoals aangehaald de toekomst en de realiteit waar men niet onderuit kan. Maar klachten met betrekking tot het gegeven dat dit wordt bewerkstelligd en dat personen het hiermee moeilijk hebben is naar mijn mening ondergeschikt aan een klacht waarbij een burger door een medewerker/-ster van de FOD Financiën onheus is behandeld.

249. In het jaarverslag staat voorts ook dat er een stijging van ongeveer 60% ten aanzien van het jaar 2020 is waar te nemen op het vlak van het toekennen van afbetalingsplannen. In 2022 werden in het totaal 384.554 afbetalingsplannen toegekend. Aangezien er een stijging waarneembaar is, lijkt het erop dat deze uitwerking veelvoudig wordt toegepast en ook zijn vruchten afwerpt. Burgers engageren zich voor het afbetalingsplan en dat kan enkel maar worden aangemoedigd. Een stijging van het gebruik ervan is te zien in de cijfers en wijst erop dat deze uitwerking een plaats vervult in de praktijk.

250. Bij het onderzoek naar de inhoud van het afbetalingsplan als uitwerking van het billijkheidsbeginsel, is dit persoonlijk ook één van mijn favorieten. De overheid geeft de burger wat ademruimte met de aangereikte begeleidende hand om alsnog aan zijn/haar verplichtingen te voldoen.

251. Een laatste vermelding in het jaarverslag van de FOD Financiën die bijdraagt aan dit onderzoek, is het Reach-Out Project. In het kader van het Reach-Out Project contacteert de FOD Financiën een belastingplichtige in betalingsmoeilijkheden proactief, op eigen initiatief. Er wordt dan samen naar een gepaste oplossing gezocht. In 2022 zien we een daling van het aantal opgeloste dossiers zonder het gebruik van andere invorderingsprocedures, maar toch wordt een keurige 65.90% behaald. Een prachtig initiatief van de FOD Financiën om de hand te reiken naar belastingplichtigen in moeilijkheden die zich niet op eigen initiatief kunnen/willen wenden richting de bevoegde instantie of simpelweg geen weet hebben van het bestaan van billijke uitwerkingen, maar de hulp toch nodig hebben.

252. Graag wordt nu verder ingegaan op de uitwerkingen die besproken zijn in dit onderzoek. Het afbetalingsplan werd reeds besproken in het licht van het jaarverslag van de FOD Financiën.

253. Als tweede uitwerking werd het onbeperkt uitstel van invordering besproken. Vanuit mijn overtuiging, wordt veel belang aan de belastingplichtige zijn verplichtingen gehecht. Men weet nu eenmaal dat men belastingen, van welke aard dan ook, dient te betalen. Net zoals bij een gedeelte van de rechtsgeleerden, wordt vanuit mijn oogpunt een groot vraagteken geplaatst bij *onbeperkt*. Uitstel is geen afstel en het laat de belastingplichtige nog steeds in aanraking met zijn/haar verplichting, maar nog belangrijker, uitstel schendt het legaliteitsbeginsel niet. Maar een onbeperkt uitstel begeeft zich, naar mijn inziens, op de rand van een schending.

254. Een gelijkaardige mening kan worden aangehaald met betrekking tot de eenmalig bevrijdende aangifte. De doelstelling is duidelijk, het aan het licht brengen van rechtshandelingen die anders onder de radar bleven. De daarbij aansluitende gedachtegang van het achterblijven van de

vervolging kan worden bijgetreden. Indien men strafrechtelijk zou vervolgen, zou niemand zijn rechtshandelingen in het economisch verkeer brengen waardoor deze uitwerking zijn doelstelling niet zou bereiken. De redenering kan worden gevolgd, maar doch wringt het schoentje.

255. Vervolgens, de vrijstelling van nalatigheidsintresten is naar mijn mening de minst billijke uitwerking van de zeven uitwerkingen die worden beschreven. Aangezien er twee situaties worden geschetst waarbij de nalatigheidsintresten worden geschraapt, zijnde een overmachtssituatie of het niet (-tijdig) ontvangen van de belasting. En naar mijn mening is het vanzelfsprekend dat in deze twee situaties de nalatigheidsintresten niet mogen worden bijgerekend aangezien de wanbetaling buiten de wil van de belastingplichtige om ligt. Het is noodzakelijk dat er een wetgevende basis voor wordt voorzien om deze uitwerking om te zetten in de praktijk, maar dit is voor mij persoonlijk het absolute minimum.

256. Betreffende de kwijtschelding in insolventieprocedures, vanuit mijn eigen aanvoelen wordt bij deze uitwerking een inbreuk op het legaliteitsbeginsel gepleegd. Aangezien dit de enige uitwerking is waarbij *expliciet* de belastingschuld wordt geparkeerd. De belastingplichtige is bevrijd van het betalen van de belasting. Het Grondwettelijk Hof aanschouwt deze visie vanuit een andere zijde, waardoor de uitwerking geen inbreuk op het legaliteitsbeginsel inhoudt voor zover een motivering op basis van objectieve criteria wordt gegeven. Dit impliceert dat het niet vanzelfsprekend is dat er een kwijtschelding zal plaatsvinden en dat verandert uiteraard de zaak.

Zoals reeds aangehaald, is de kwijtschelding in insolventieprocedures een nobele daad gericht naar de andere schuldeisers in de rij. Het zou de andere schuldeisers zuur komen te staan dat deze niet kunnen worden uitbetaald door de belastingschuld van de schuldenaar. Er zullen zich nog situaties voordoen waarbij dit alsnog zal voorkomen, maar het gegeven dat er een mogelijkheid is voor een kwijtschelding, is hoopgevend.

257. Als voorlaatste uitwerking werd de fiscale bemiddelingsdienst besproken. In hun jaarverslag van 2022²⁰⁴ staat geschreven dat de fiscale bemiddelingsdienst in 2022 2.464 bemiddelingsaanvragen ontving waarbij een significante daling van 36% kan worden waargenomen ten aanzien van vorig jaar.

De fiscale bemiddelingsdienst verklaart de dalingsvraag aan de hand van een vermindering van het aantal complexe bezwaarschriften, dat op het aanslagbiljet louter een verwijzing naar de instantie staat genoteerd en de betere communicatiestrategie van de FOD Financiën.

258. Vanuit de zienswijze van het billijkheidsbeginsel kan men de verbeterende communicatiestrategie van de FOD Financiën enkel maar toejuichen. Hoe klaarder de taal wordt uitgesproken, hoe duidelijker de boodschap de burger zal bereiken. Het is evident dat een heldere taal enkel de verbinding der partijen ten goede komt.

Wat een gemiste kans is, is het gegeven dat er louter een verwijzing wordt gemaakt naar de instantie en de fiscale bemiddelingsdienst daarmee in een vergeten hoek terecht komt. Bij een vermelding is het echter geen moeite om de contactgegevens te vermelden. Terecht wordt dan ook in het jaarverslag vermeld dat het college van de fiscale bemiddelingsdienst vanaf nu voor alle belastingen

²⁰⁴ Jaarverslag fiscale bemiddelingsdienst 2022.

de vermelding zal analyseren op de bijhorende documenten. En uiteraard de mogelijkheid heeft om de nodige aanbevelingen te geven. De toekomst zal dan ook uitwijzen of de vermelding van de instantie op de documenten weldegelijk zulk grote impact heeft.

259. Desondanks, is naar mijn mening de fiscale bemiddelingsdienst een mooi initiatief om op een efficiënte wijze weerstand te bieden tegen de fiscale administratie. Het is ook te zien dat de fiscale bemiddelingsdienst meer en meer bevoegdheden verkrijgt, zoals bijvoorbeeld de kwijtschelding van de administratieve sancties. Dit toont aan dat er toch vertrouwen wordt gegeven aan de fiscale bemiddelingsdienst.

260. Voor vele belastingplichtigen is de fiscale administratie niet toegankelijk. Men zal niet snel met de fiscale administratie in dialoog treden omdat deze niet zo benaderbaar is, zeker voor personen die niet erg goed ter taal zijn of gewoonweg niet veel van dit rechtsgebied afweten. Hiervoor zijn de fiscale bemiddelings- en de federale ombudsdienst dé brug om de belastingplichtige en de fiscale administratie met elkaar te verenigen. Op deze manier is de weg niet uitzichtloos.

De fiscale bemiddelings- en de federale ombudsdienst zijn de instanties die het dichtst bij de burger staan en ook hun direct aanspreekpunt zijn. Het is bijzonder positief dat op deze manier burgers hun bezorgdheden kunnen uiten, die anders zouden worden opgekropt.

261. Naar mijn mening, komt het billijkheidsbeginsel bij het oprichten van deze twee instanties het meest tot zijn recht. De drempel tot het raadplegen is niet erg hoog waardoor deze instanties ook een massa van informatie ontvangen. En vanuit deze invalshoek, worden aanbevelingen en instructies gegeven aan de federale administratieve overheid om vervolgens zichzelf te verbeteren. Voor mij is de cirkel hiermee dan ook rond.

8. Conclusie

262. Deze masterscriptie werd net op dezelfde manier als een wetenschappelijk onderzoek gevoerd. Eerst werd de stand van zaken onderzocht, er werd onderzoek verricht naar hoe het legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel er de dag van vandaag uitzien in het Belgische rechtssysteem en hoe deze worden uitgewerkt. Het was een lange rit en daarom worden alle belangrijke onderdelen van het onderzoek kort samengevat om vervolgens een conclusie neer te schrijven.

263. Als eerste werd de route van het fiscale legaliteitsbeginsel verkent. Het fiscale legaliteitsbeginsel staat grondwettelijk verankerd in enerzijds, artikel 170 en artikel 172, §2 van de Grondwet en anderzijds in artikel 171 en artikel 174 van de Grondwet.

264. Bovenstaande artikelen wijzen allen in de richting van het principe van *no taxation without representation*. Enkel een democratisch gekozen orgaan heeft de mogelijkheid om belastingen in te voeren, vrijstellingen te verlenen of belastingverminderingen door te voeren.

265. Het Grondwettelijk Hof voegt hieraan toe dat uit het fiscale legaliteitsbeginsel volgt dat een burger de fiscale consequenties van zijn handelingen moet kunnen inschatten aan de hand van heldere fiscale wetgeving, die nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat. Het is van belang dat de fiscale bepalingen een redelijke voorspelbaarheid hebben.

266. De belastingplichtige heeft de vrije keuze om een rechtshandeling te stellen, in het licht van de fiscale bepalingen, maar ook de vrije keuze om de minst belastbare weg te kiezen, zonder achterpoorten te openen die een belastingontwijking inhouden. Het is van belang dat de belastingplichtigen de gevolgen van zijn handelen aanvaardt.

267. In het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel dient ook het vertrouwens- en rechtzekerheidsbeginsel te worden aangehaald. Hetgeen inhoudt dat een belastingplichtige een onjuiste toepassing van fiscale regelgeving kan afdwingen, voor zover er een rechtmatig vertrouwen door de overheid werd gecreëerd.

268. De rit werd verdergezet en de afslag naar het fiscale gelijkheidsbeginsel werd genomen. Het fiscale gelijkheidsbeginsel staat in artikel 172, lid 1 van de Grondwet verankerd. Dit vormt een meer gedetailleerde uitwerking van het algemeen gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, vervat in artikel 10 en artikel 11 van de Grondwet.

269. Het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel laat een onderscheid in behandeling tussen specifieke personen of categorieën toe, voor zover ervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, gebaseerd op welomschreven rechtvaardigingsgronden. Deze rechtvaardiging wordt beoordeeld op basis van de gevolgen van de behandeling en de proportionaliteit ervan ten opzichte van het beoogde doel.

270. Vervolgens kan worden geconcludeerd dat *in beginsel* alle fiscale bepalingen van openbare orde worden geacht. Een bepaling raakt de openbare orde slechts indien de letter van de wettekst dergelijke fundamentele belangen van de staat of samenleving verdedigt of indien de wettekst de juridische grondslagen bepaalt waarop de economische of morele orde van de maatschappij rust.

271. Toch laat het openbare orde-begrip een ruime invulling toe aan de hand van de noden en behoeften van een maatschappij op dat ogenblik. Aangezien het hedendaagse inzicht streeft naar een goede samenwerking en verstandhouding tussen de fiscale administratie en belastingplichtigen, in het licht van het billijkheidsbeginsel, is het niet vereist dat alle fiscale bepalingen een openbare orde-karakter hebben.

272. Het eerste hoofdstuk werd neergeschreven en hiermee werd de eerste pitstop ingelast. Er kan worden geconcludeerd dat het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel in acht dienen te worden genomen door een democratisch verkozen orgaan, te beschouwen zijn in de rechtstreekse toetsingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof en van een grondwettelijke verankering genieten.

273. De rit werd weer aangevangen met het billijkheidsbeginsel. Een beginsel dat niet grondwettelijk staat verankerd en ook niet expliciet in de wetgeving staat omschreven.

274. Het billijkheidsbeginsel impliceert dat rekening moet worden gehouden met specifieke omstandigheden die zich in een bepaalde situatie voordoen. Als de strikte interpretatie van de wettekst als onrechtvaardig wordt beschouwd, vereist het billijkheidsbeginsel dat de wetgever zijn oorspronkelijke standpunt herziet en streeft naar een redelijk evenwicht. Dit houdt in dat er een individuele beoordeling plaatsvindt om een aanvaardbare balans te bereiken.

Het effect van dit beginsel op het Belgische fiscale recht is aanzienlijk omdat het de grondslag vormt om willekeur te voorkomen en het waarborgt de gelijke behandeling van belastingplichtigen.

275. Om de relatie tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen verder te verbeteren, is het noodzakelijk dat de fiscale administratie zichzelf voortdurend in twijfel trekt en heruitvindt. Daartoe heeft de fiscale administratie al enkele initiatieven genomen en staat ze open voor suggesties om vernieuwingen door te voeren.

276. Om het billijkheidsbeginsel van naderbij te onderzoeken in de praktijk werd beroep gedaan op het bestuderen van zeven uitwerkingen. Deze uitwerkingen waren het afbetalingsplan, het onbeperkt uitstel op invorderingen, de eenmalige bevrijdende aangifte, de vrijstelling van nalatigheidsintresten en de kwijtschelding van belastingschulden in het kader van insolventieprocedures, de fiscale bemiddelingsdienst en de fiscale ombudsdienst.

De twee laatstgenoemde uitwerkingen zorgen niet enkel voor een uitwerking van het billijkheidsbeginsel in de praktijk, maar ook dat de fiscale administratie zich continu blijft verbeteren.

278. De uitwerkingen werden geanalyseerd en hun verhouding tot het fiscale legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel werden bekeken. Waar eventueel twijfel was om een inbreuk waar te nemen, sprong het Grondwettelijk Hof bij. Er kan worden geconcludeerd dat de uitwerkingen van het billijkheidsbeginsel geen aantasting van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel inhouden.

279. De rechtsvergelijking met Nederland werd enkel uitgevoerd met betrekking tot het fiscale legaliteits-, gelijkheids- en billijkheidsbeginsel. Waaruit kon worden geconcludeerd dat een specifiek fiscale gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel in Nederland niet wordt gehanteerd, maar dat er louter gebruik wordt gemaakt van het algemeen geformuleerde beginsel.

280. Verder werd één uitwerking, namelijk de federale ombudsdienst, vergeleken met Nederland. Deze uitwerking is bij de Noorderburen ook bekend en wordt zelfs nog wat specifiekier uitgewerkt, met één opmerkelijk verschijnsel, namelijk de *sterke arm*.

281. De kritische kijk op de (meest recente) toepassing van het billijkheidsbeginsel werd het vergrootglas gelegd op het jaarverslag van de FOD Financiën en mijn persoonlijke mening. Het belangrijkste om te onthouden uit dit hoofdstuk zijn de opmerkelijke cijfers van het afbetalingsplan, de digitalisering en de organisatie van het Reach-Out Project. Het is enorm positief dat de FOD Financiën zich engageert ten aanzien van de burger, in het licht van het billijkheidsbeginsel.

282. Met de eindmeet in zicht, wordt de hamvraag van dit onderzoek beantwoord. Heeft de wetgever een marge om billijk te zijn binnen dit rechtsdomein vooropgesteld, in het licht van het legaliteits- en gelijkheidsbeginsel? Deze vraag kan enkel maar positief worden beantwoord. De wetgever heeft aan de hand van zijn uitwerkingen laten zien dat het billijkheidsbeginsel kan gelden in het fiscaal recht, in verhouding met het fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.

283. Het is mooi om te kunnen concluderen dat de wetgever oog heeft voor onevenwichtige situaties en deze probeert te herstellen, op basis van objectieve criteria, en zichzelf ook continu probeert te overtreffen. Bij deze gevolgtrekking, wordt de eindbestemming bereikt en de sleutel van mijn onderzoek-contact omgedraaid.

9. Bibliografie

WETGEVING:

Internationaal

Internationaal verdrag van 19 december 1966 inzake burgerrechten en politieke rechten, *BS* 6 juli 1983.

Europees

Europees verdrag van 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en van de fundamentele vrijheden, *BS* 19 augustus 1955.

Eerste Aanvullend Protocol van 20 maart 1952 bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, *BS* 19 augustus 1955.

Nationaal

Oud Burgerlijk Wetboek, *BS* 3 september 1807.

Wetboek der successierechten, *BS* 7 april 1936.

Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 1 december 1939.

Gerechtig Wetboek, *BS* 31 oktober 1967.

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 3 juli 1969.

Wetboek Inkomstenbelasting 1992, *BS* 10 april 1992.

Gecoördineerde Grondwet, *BS* 17 februari 1994.

Gecoördineerde wetten van 12 januari 1973 op de Raad van State, *BS* 21 maart 1973.

Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 23 december 2013.

Wetboek van 13 april 2019 van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, *BS* 30 april 2019.

Burgerlijk Wetboek, *BS* 14 mei 2019.

Bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof van 6 januari 1989, *BS* 7 januari 1989.

Bijzondere wet van 9 maart 2003 tot wijziging van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, *BS* 11 april 2003.

Algemene Wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977, *BS* 21 september 1977.

Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen, *BS* 12 september 1991.

Wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen, *BS* 7 april 1995.

Wet 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, *BS* 6 januari 2004.

Wet van 11 februari 2004 tot wijziging van de wet van 22 maart 1995 tot instelling van federale ombudsmannen, *BS* 11 februari 2004.

Programmawet van 27 december 2004, *BS* 31 december 2004.

Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen, *BS* 8 oktober 2007.

Programmawet van 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007.

Wet van 29 maart 2008 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 13 april 2008.

Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, *BS* 29 juli 2016.

Wet van 10 juli 2017 tot versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 10 juli 2017.

Wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022.

Koninklijk Besluit van 9 mei 2007 tot invoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen, *BS* 24 mei 2007.

Koninklijk besluit van 21 december 2018 tot uitvoering van Hoofdstuk 2 van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, *BS* 31 december 2018.

Regentsbesluit van 18 maart 1831, *BS* 18 maart 1831.

Ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *BS* 3 september 2013.

Decreet van 13 november 2023 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, *BS* 29 november 2023.

Samenwerkingsprotocol van 13 december 2016.

Parlementaire stukken en jaarverslag

Parl.St. nr. 51-2873/1.

Parl.St. 1436/7-03/94.

Kamerstukken II 1979-80, 15 575, 285, nr. 10.

Advies Raad van State, doc. 54, 3625/002.

Verslag van 29 maart 2019 van het wetsvoorstel tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, doc. 54, 3625/002.

Parl.St. nr. 55- 2899/001.

Parl.St. nr. 55-2899/004.

Circ. nr. AFZ/2007-0576 van 29 januari 2008.

Jaarverslag fiscale bemiddelingsdienst 2015.

Jaarverslag FOD Financiën 2022.

Jaarverslag fiscale bemiddelingsdienst 2022.

Nederland:

Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals deze luidt na de laatstelijk bij de wetten van 6 juli 2022 (*Stb.* 2022, 316 en 331-335) en de wet van 10 februari 2023 (*Stb.* 2023, 62) daarin aangebrachte veranderingen.

Rijkswet van 26 april 1956, *Stb.* 188.

Wet van 4 februari 1981, houdende instelling van het ambt van Nationale ombudsman en wijziging van een aantal wetten, *Stb.* 1981, 326.

Kamerstuk 4402, nr. 2.

Kamerstukken II 1979-80, 15 575, 285, nr. 10.

RECHTSPRAAK:

Europees

HvJ 5 februari 1963, nr. C-26/62, Van Gend & Loos.

Nationaal

Cass. 22 maart 1926, *Pas.* 1926, 8, 312.

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

Cass. 5 december 1949, *Pas.* 1949, I, 335.

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

R.v.St. 25 mei 1967, nr. 12.405.

Cass. 17 februari 1969, *Pas.* 1969, I, 536.

Cass. 14 januari 1976, *R.W.* 1975-96, 1746 (Indiamex), concl. Adv. Gen. DUMON.

Cass. 22 mei 1987, *Pas.* 1987, I, 1177.

Cass. 20 februari 1990, *Pas.* 1990, I, 709.

Cass. 22 maart 1990.

RvS 25 april 1990, nr. 34.814

Cass. 28 januari 1991, *Arr.Cass.* 1990-91, 572.

Arbitragehof, nr. 20/91, 4 juli 1991.

Cass. 27 maart 1992.

Cass. 10 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 464, *Pas.* 1997, I, 464.

Cass. 3 november 2000, nr. F.98.0072.N.

Arbitragehof 13 december 2000, nr. 132/2000.

Arbitragehof nr. 188/2004, 24 november 2004.

Cass. 30 november 2006.

Arbitragehof 28 maart 2007, nr. 50/2007, ovw. B.10.

Brussel 3 oktober 2007.

GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, overw. B.12.

GwH 24 april 2008, nr. 72/2008, overw. B.5.

GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008.

GwH 30 oktober 2008, nr. 146/2008

GwH 6 november 2008, nr. 157/2008

GwH 30 maart 2010, nr. 2010/213, overweging B.10.2.

Cass. 11 februari 2011, F.09.0161.N., overweging 2.

Gent, 21 oktober 2014.

Cass. 2 september 2016, F.14.0206.N, overweging 8.

GwH 29 november 2018, nr. 168/2018.

Cass. 17 januari 2019, F.16.01.0130.F.

Luik (9^e k.), 20 januari 2020.

Gent 11 januari 2022, nr. 2020/AR/1550.

Gent (5^e k.), 21 maart 2023, nr. 2021/AR/2071.

Rb. Namen 27 februari 2008, nr. 0825/0158.

Rb. Brugge 23 februari 2015.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent), 19 oktober 2020, nr. 20/1995/A.

Gent 21 maart 2023, 2021/AR/2017.

RECHTSLEER:

Boeken

DEJONCKHEERE, M. (eds), Huldeboek André Spruyt. Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen, Brugge, die Keure, 2011, 430 p.

DELANOTE, M., Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel, Brugge, die Keure, 2010, 785 p.

DE RAEDT, S. en VAN DE VIJVER, A., (eds), Grondrechten in fiscalibus, Brussel, Larcier, 2016, 560p.
MAUS, M., De fiscale controle, Brugge, die Keure, 2005, 707-715, 858 p.

MEEUS, F.-S. en TRAVERSA, E. (eds), Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux, Brussel, Larcier, 2020, 637 p.

VAN DE VELDE, E., " 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen", Gent, Larcier, 2009, 589 p.

Bijdragen in tijdschriften

BADISCO, J., WILLEKENS, K., VAN DE VELDE, E., LANCKSWEERDT, E., BAELE, D., WEEKERS B., "Leerstoel Ethische fiscaliteit: een ruimer perspectief dan enkel rechtvaardigheid" *AFT* 2023, afl. 2, 12-25.

BUYSSE, C., "Fiscale boeten: genaderecht gaat deels over naar fiscale Bemiddelingsdienst", *Fiscoloog* 2018, afl. 1563, 3 e.v.

DEFOOR, W., "Kan de rechtbank kennis nemen van een geschil m.b.t de volgorde van aanrekening en de vrijstelling van nalatigheidsintresten inzake btw? Hoever reikt de rechtsmacht van de fiscale rechter?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 6, 140-142.

DE TROYER, I., "Nalatigheidsintresten: een nalatige wetgever?", *AFT* 2023, afl. 2, 2-4.

HENKENS, A., "Het fiscaal recht raakt de openbare orde! *So what?* Over de betrekkelijkheid van de openbare orde in fiscaal recht en over de rol van het Hof van Cassatie", *TFR* 2017, afl. 518-519.

KELL, L., "De contra legem-toepassing van het vertrouwensbeginsel botst op de grenzen van het anterioriteitsvereiste en vergt steeds een concrete belangenafweging", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 11, 272-279.

KIEKENS, A., "Kan de rechtbank administratieve boeten verminderen wanneer het bedrag ervan conform de wet is berekend?", *Fisc.Koer.* 2008, afl. 6, 419-422.

MAUS, M., "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", *AFT* 2007, afl. 6-7, 4 e.v.

OTTEVAERE, R., "Cassatie blijft streng voor appreciatie van fiscale boetes", *Juristenkrant* 2009, afl. 190, 5.

PAS, W. en STEEN, B., "Met het nodige voorbehoud. Het grondwettelijk voorbehoud aan de formele en aan de federale wetgever – deel 1", *TVW* 2004, 363 en 364.

PEETERS, A., "De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief", *AFT* 2011, afl. 10, 6-31.

PEETERS, B. en WUSTENBERGHS, T., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 95, nr. 4.

PEETERS B. en WUSTENBERGHS, T., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 96, nr. 5.

PEETERS, P., "De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof aan het fiscaal legaliteitsbeginsel na de Bijzondere Wet van 9 maart 2003", *AFT* 2005, afl. 10, 8-15.

PEETERS, P., "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", *TBP* 2005, afl. 4-5, 334-350.

PEPELIER, P., "Het vertrouwensbeginsel versus het legaliteitsbeginsel: het kalf is verdronken, maar wanneer dempt men de put?", *AFT* 2013, afl. 6-7, 50-55.

REURICH, L., "Rechtshandeling en overeenkomst, Redelijkheid en billijkheid", in X., *Overzicht van Nederlandse rechtspraak burgerlijk recht 2002-2006*, *TPR* 2008, afl. 2, 741-745.

REURICH, L., "Ontwikkelingen op het terrein van redelijkheid en billijkheid [Nederland]", *TPR* 2013, afl. 2, 1233-1240.

RIMANQUE, K., "De paradoxe werking van het gelijkheidsbeginsel", *RW* 1992-93, 8.

SLAETS, S. en HUYGHE L., "Internationale ontwikkelingen", *TEP* 2016, afl. 1, 101-123.

SMET, R., "Over de verschoonbaarheid en na de faillietverklaring 'ontstane' schulden", *TFR* 2017, afl. 513, 36-40.

SPAGNOLI, K., "Bemiddeling in fiscale zaken. Een gelegenheid van conflictoplossing zonder rechtszaak", *Fisc.Act.* 2006, nr. 43.

VANDEN BRANDEN, J., "Een alternatieve geschillenbeslechting: de Fiscale Bemiddelingsdienst", *Fisc.Act.* 2010, nr. 28, 1.

VANERMEN, B., "Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden", *RW* 2005-06, afl. 8, 286.

VANHEESWIJCK, L., "Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken", *b-Arbitra* 2021, afl. 1, 237-247.

VERMEERSCH, F., "Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht", *AFT* 2010, afl. 8-9, 40.

VERHULST, M., "Billijkheid als deus ex machina bij moeilijke schadebegroting? Toepassing op de privaatrechtelijke handhaving van het mededingingsrecht", *TBBR* 2019, afl. 3, 107-132.

X., "Sancties – Belastingverhoging – Administratieve boete – Medewerking van de belastingplichtige – Verklikking – Kwijtschelding of vermindering", *Fisc.Koer* 2019, afl. 8, 346-348.

X., "De goede huisvader als hoeder van het fiscaal legaliteitsbeginsel?", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 6, 128-140.

Verzamelwerken en reeksen

ALEN, A. en MUYLLE, K., "De bevoegdheids- en belangenconflicten", in A. ALEN en K. MUYLLE *Handboek van het Belgische Staatsrecht*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1055 p.

DELANOTE, M., "Tenietgaan van de belastingschuld", in M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2022, 348 p.

ESPEEL, J., "Vervolgingen en gedingen", in J. ESPEEL, *De registratierechten als belastingschuld*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, afl. 343, 79 p.

GLINEUR, P. en WILMETS, S., "Propos sur l'efficacité en matière d'impôt, des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination", in J. KIRKPATRICK, *Mélanges John Kirkpatrick*, Brussel, Bruylant, 2004, 1076 p.

GNEDASJ, S., "Een aantal basisbeginselen vooraf", in S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed. Lessen uit negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenafrek – een actueel overzicht met praktische én theoretische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 758 p.

MAUS, M., "Lokale belastingen en het formeel fiscaal legaliteitsbeginsel" in M. DE JONCKHEERE (ed)., *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 215-237.

MEDAER, B. en ESPEEL, J., "Grondregels van de heffing", in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, 1361 p.

PEETERS, B., "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?", in B. PEETERS en J. VELAERS (eds), *De grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 563 p.

ROSELETH, J., "Onderzoek en controle", in X., *De NV in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2013, afl. 155, z.p.

ROSELETH, J., "De fiscale bemiddelingsdienst", in X., *De BV in de praktijk*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2023, 546 p.

RUELL, M. en GOYVAERTS, G., "Fiscale regularisatie, de eenmalige bevrijdende aangifte of 'EBA'" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, 3266 p.

VAN BOXSTAEL, K. en VERCAUTEREN, V., "Interesten", in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2023, dl. IV, 1296 p.

A. VAN OEVELEN, "Afstand van recht en rechtsverwerking" in X, *Actuele problemen van het arbeidsrecht*, 4, Antwerpen, Maklu, 1993, 41, nr. 37.

Masterthesis

GOEMAERE, T. en DE CLERCQ, R., *Het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel in fiscaal recht*, masterthesis UGent, 2013-2014, 139 p., https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/164/463/RUG01-002164463_2014_0001_AC.pdf.