

CRIMINAL LAW TAX & PRIVATE EQUITY

## Het fiscaal onderzoek op zijn scherpst – de doelgebondenheid als ultieme toets

16/09/2021 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

*De kernopdracht van de fiscale administratie bestaat erin een tijdige en juiste heffing, inning en invordering van de belastingen te verzekeren. Hier speelt het **grondwettelijk legaliteitsbeginsel** (artikel 170 van de Grondwet). De fiscale administratie moet de fiscale wetten toepassen: zij moet en mag enkel invorderen wat aan belasting wettelijk verschuldigd is. Uit dit legaliteitsbeginsel wordt het **principe van doelgebondenheid** afgeleid: het is eigen aan de machtsbedeling dat een **onderzoeksbevoegdheid** steeds met een **welbepaald oogmerk** wordt toegekend en dat zij bijgevolg niet van dit doel kan worden afgewend.*

*Volgens vaststaande cassatierechtspraak begaat een overheid die haar bevoegdheid aanwendt voor andere doeleinden dan die waarvoor deze haar verleend is, **machtsafwending** en bijgevolg **machtsoverschrijding**. Dat de overheid daarbij de bij de wet opgelegde vormen in acht neemt, is irrelevant (zie bv. Cass. 6 november 1978 en Cass. 9 oktober 1973). Bevoegdheidsafwending is ernstig want het betreft **een vorm van rechtsmisbruik**.*

### Inzage strafdossier en doelgebondenheid

Een **voorbeeld** kan het voorgaande wellicht verduidelijken. In artikel 327, § 1, eerste lid WIB 92 is er omtrent het **doel** van de **inzage van het strafdossier** uitdrukkelijk sprake van het **bekomen van inlichtingen, afschriften**, etc. die de ambtenaar belast met de vestiging van de belastingen “**voor de vestiging van de door Staat geheven belastingen**” nodig acht. Het doel van de inzage van het strafdossier is aldus: de vestiging van de belastingen.

### Vraag om inlichtingen aan derden en doelgebondenheid

Een **ander voorbeeld** betreft de bevoegdheid van de fiscale administratie om **vragen om inlichtingen** te stellen. Zo kan de administratie op grond van artikel 322 WIB 92, wat een bepaalde belastingplichtige betreft, aan derden onder meer alle inlichtingen vorderen die zij nodig acht “*om de juiste heffing van de belasting te verzekeren*”. In een casus die het **Gentse hof** behandelde, werd *lopende de gerechtelijke procedure* door de fiscale administratie in verband met een bepaalde belastingplichtige een **stuk opgevraagd bij de Inspectie Sociale wetten**. Het hof van beroep oordeelde dat het de fiscale administratie (op grond van artikel 374 WIB 92) is toegelaten om **tijdens de bezwaarprocedure**, teneinde de behandeling van het bezwaarschrift te



verzekeren, **dezelfde onderzoeksbevoegdheden** uit te oefenen als tijdens de onderzoeksfase. Het hof voegt er evenwel aan toe dat **die bevoegdheid niet meer geldt** eens de procedure **voor de rechtbank** aanhangig is. Dit is voor het hof weliswaar geen reden om de aanslag te vernietigen. De wetsschending dateert immers van na het vestigen van de aanslag. De sanctie is dat het stuk uit de debatten wordt geweerd (Gent 7 januari 2014).

**Een vergelijkbaar geval** werd **in andere zin beslecht** door het **hof van beroep van Antwerpen**. Tijdens de gerechtelijke procedure had de administratie (ditmaal op grond van artikel 323 WIB 92) een vraag om **inlichtingen** gestuurd **naar de leverancier van een softwarepakket** dat door de belastingplichtige in kwestie werd gebruikt voor het bijhouden van zijn boekhouding. De belastingplichtige beweerde dat de onjuistheden in zijn fiscale aangifte (inzake "verdwenen" provisies) het gevolg waren van mankementen aan het gebruikte softwarepakket en de fiscus wou dit verifiëren.

In eerste aanleg oordeelde de **Antwerpse rechtbank** dat de aan de administratie verleende bevoegdheid om vragen om inlichtingen te stellen aan derden enkel mag worden aangewend om de belasting te vestigen en in te vorderen en om de behandeling van het bezwaarschrift te verzekeren, doch **niet om zich in rechte verdedigen**. Het stuk werd uit de debatten geweerd. Het betrof voor de belastingplichtige een Pyrrusoverwinning gezien er volgens de rechtbank nog genoeg andere redenen waren om hem ten gronde in het ongelijk te stellen (Rb. Antwerpen 24 april 2009).

Het **hof van beroep van Antwerpen** oordeelde in beroep anders omtrent het punt van de wering van de bekomen inlichtingen. Volgens het Antwerpse hof kan uit de artikelen 322 en 323 WIB 92 **niet** worden afgeleid dat het de administratie na de bezwaarfase en na het instellen van de gerechtelijke procedure "**verboden zou zijn zich tot derden te wenden om inlichtingen in te winnen die geen betrekking hebben op de bepaling van de juiste heffing van de belasting doch enkel om inlichtingen in te winnen met betrekking tot de kenmerken van een softwarepakket dat door de belastingplichtige wordt gebruikt om zijn boekhouding te voeren**". De inlichtingen werden bijgevolg niet uit de debatten geweerd. Net zoals in eerste aanleg kreeg de belastingplichtige bovendien ook ongelijk ten gronde (Antwerpen 20 september 2011).

Het **arrest** van het hof van beroep van Antwerpen is ons inziens **voor zeer ernstige kritiek vatbaar** nu uit de artikelen 322 en 323 Wetboek inkomstenbelastingen precies wel kan afgeleid worden dat inlichtingen op grond van deze artikelen moeten worden gevraagd "**om de juiste heffing van de belasting te verzekeren**". Eens een zaak hangende is voor de rechtbank, is de heffing (evenals de bezwaarfase waar met het oog op de behandeling van het bezwaar gelijkaardige onderzoeksbevoegdheden gelden) reeds een feit. Het hof lijkt het voornoemde grondwettelijk **legaliteitsbeginsel** en het eruit afgeleide **principe van de doelgebondenheid over het hoofd** te hebben **gezien**. De artikelen 322 en 323 dienen hiermee samen gelezen. Wellicht zal het feit dat het ten gronde kennelijk niet goed zat voor de belastingplichtige een invloed hebben gehad op deze (dubieuze) beslissing van het hof van beroep.

Een **illustratie** van de voorliggende problematiek **op het vlak van de btw** vindt men in een casus behandeld door de **rechtbank van Gent**. De btw-administratie stuurde een vraag om inlichtingen aan derden met betrekking tot een btw-plichtige op grond van artikel 62 §1 W.BTW. Dergelijke vragen kunnen "**teneinde de juiste heffing van de btw in zijn hoofde of in hoofde van derden na te gaan**". Het probleem was evenwel dat de btw-administratie de vraag om inlichtingen stuurde na het opstellen van het betwiste btw-dwangbevel en het bijhorende proces-verbaal. De rechtbank zag dit niet door de vingers en maakte een correcte toepassing van de voornoemde principes. De rechtbank oordeelde dat door zich op de voormelde wettelijke bepaling te beroepen de administratie de betrokken derden verplicht hun medewerking te verlenen. Het **niet-verstrekken**

van de gevraagde inlichtingen kan immers **worden gesanctioneerd** met onder meer een administratieve sanctie. Volgens de rechtbank kan de administratie zich in het kader van de uitoefening van haar rechten van verdediging **naar aanleiding van een gerechtelijk betwisting** van een dwangbevel **niet steunen op de wettelijke medewerkingsplicht om inlichtingen te verkrijgen van derden** ter ondersteuning van de betwiste navordering. Dat de partijen het er over eens zijn dat er inzake btw geen onderzoekstermijnen bestaan, is daarbij volgens de rechtbank irrelevant. De belastingplichtige werd ten gronde desalniettemin in het ongelijk gesteld behalve daar waar hij de btw-boete gehalveerd zag (Rb. Gent 5 maart 2010).

## **Bewijsstukken van de belastingplichtige en doelgebondenheid**

Volgens het **hof van beroep van Gent** kan de fiscale administratie in het kader van de gerechtelijke procedure, voor een toepassing van de procedure subsidiaire aanslag op grond van art. 356 WIB 92, wel gebruik maken van de gegevens die de belastingplichtige als **bewijsstukken tijdens de gerechtelijke procedure** heeft **voorgelegd**. Door gebruik te maken van deze gegevens voor het vestigen van de **subsidiaire aanslag** stelt de administratie volgens het hof geen bijkomende onderzoeksdaden (Gent 7 september 2021).

*Een belastingplichtige of zijn adviseurs doen er goed aan steeds attent te blijven voor een eventuele machtsafwendingswaaraan de fiscale administratie zich al dan niet bewust bezondigt. Dit is niet zo evident als het lijkt. Het is immers eigen aan een dergelijke machtsoverschrijding dat een handeling wordt verricht die wel degelijk tot de bevoegdheid van de fiscus behoort, doch die wordt gebruikt voor andere doeleinden dan wettelijk voorzien. Het is dus zaak steeds te verifiëren voor welk doeleinde een bepaalde onderzoeksbevoegdheid aan de administratie is verleend. In ieder geval kan, alleen al omwille van het legaliteitsbeginsel, geen rechtsmisbruik vanwege de fiscale administratie worden getolereerd. Dit is ook helemaal niet wat men mag verwachten van een zorgvuldig en redelijk handelende overheid.*

**Steven Vancolen en Sarah Vandorpe**