

Deel I: Procedure

1. Antwerpen, 9 januari 2018 (2016/AR/1173)
2. Antwerpen, 20 maart 2018 (2016/AR/1738)
3. Hof van Cassatie, 28 juni 2018 (F.17.0016)
4. Hof van Cassatie, 18 januari 2018 (F.16.0031)
5. Rb. Antwerpen, 2 februari 2018 (17/1625/A)
6. Gent, 9 oktober 2018 (2017/AR/924)
7. Gent, 9 oktober 2018 (2017/AR/925)
8. Antwerpen, 11 september 2018 (2016/AR/1066)
9. Antwerpen, 22 mei 2018 (2015/AR/705)
10. Hof van Cassatie, 23 februari 2018 (F.17.0078)
11. Antwerpen, 23 januari 2018 (2016/AR/441)
12. Antwerpen, 14 november 2017 (2016/AR/617)
13. Hof van Cassatie, 9 februari 2018 (2016/AR/617)
14. RB. Gent, 31 januari 2019 (17/3178/A)
15. Antwerpen, 15 januari 2019 (2017/AR/1530)

DEEL I: PROCEDURE

Rechtspraak » Btw » Btw » Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/1173, 9 januari 2018 (rolnr : 2016/AR/1173)

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/1173, 9 januari 2018 (rolnr : 2016/AR/1173)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 5, 162 en <http://www.monkey.be/> (23 juli 2018)



Versie 2018 | Verhouding belastingrecht met andere rechtstakken - EVRM - 'Non bis in idem'-beginsel - Samenloop van administratieve en strafrechtelijke sanctie - Criteria - Administratieve sancties - Cumul belastingverhoging en btw-boete - Evenredigheid - Beoordeling door de rechter.

Het 'non bis in idem'-beginsel verzet zich tegen een cumulatie van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter. Daartoe is (o.m.) vereist dat er sprake is van een eerste definitieve sanctie met een strafrechtelijk karakter, gevolgd door een tweede sanctie, eveneens met een strafrechtelijk karakter. Er dient derhalve een «eerste» definitieve beslissing (in casu een «definitieve» btw-boete) te zijn, zonder dat vereist is dat de tweede vervolging (in casu een ingekohierde belastingverhoging in het kader van de personenbelasting), pas werd ingesteld nadat de eerste definitief werd. Procedures kunnen parallel bestaan. Van zodra in één van twee parallelle procedures een definitieve uitspraak tussenkomt, kan de betrokkene zich (in principe) in de andere lopende procedure op het 'non bis in idem'-beginsel beroepen.

Het EHRM oordeelde ter zake dat twee vervolgingen en dienvolgens twee bestraffingen wel zijn toegestaan indien ze onderdelen vormen van een geïntegreerd sanctiestelsel, wanneer beide procedures en bestraffingen een coherent geheel vormen. Hiertoe moeten volgende voorwaarden cumulatief vervuld zijn: het moet gaan om parallelle procedures en bestraffingen die deel uit maken van een geïntegreerd systeem (1), waarmee verschillende aspecten van sociaal wangedrag (2) op een voorzienbare ??(3) en proportionele wijze (4) worden aangepakt. Daarbij moet rekening worden gehouden met de «substantiële en temporele samenhang» van beide procedures, te beoordelen aan de hand van materiële en niet materiële elementen. In casu is het hof van oordeel dat deze voorwaarden zijn vervuld. Er is dan ook geen sprake van een dubbele berechting door de navordering van een belastingverhoging in de personenbelasting, na de eerdere definitieve veroordeling tot een btw-boete voor de aanwending van dezelfde valse facturen. Het non bis in idem-beginsel werd dan ook niet geschonden.

Evenwel is het hof van oordeel dat het opleggen van een belastingverhoging van 200 %, in weerwil van de beperking ervan in toepassing van artikel 444, lid 3 van het WIB 1992, onevenredig is met de ernst van de inbreuk, gelet op de hoogte van reeds opgelegde btw-boete van

200 % (ten belope van 141 700 EUR) voor dezelfde feiten. Dat eiser in hoger beroep zich bediende van valse stukken en handelde met bedrieglijk opzet, zoals definitief werd beslist inzake btw, is in casu onvoldoende om bovenop de nagevorderde boete inzake btw de navordering van belastingverhogingen in de personenbelasting te rechtvaardigen voor een bedrag van ruim 136 000 EUR. Het hof scheldt de opgelegde belastingverhogingen dan ook kwijt wegens schending van het evenredigheidsbeginsel.

P.A., zelfstandige, gevestigd te

in persoon ter zitting aanwezig

eiser in hoger beroep,

bijgestaan door Mr. TUERLINCKX Jan, advocaat te 2018 ANTWERPEN, Maria Henriettalei 1

bijgestaan door Mr. BRYN Kristof, advocaat te 2018 ANTWERPEN, Van Putlei 14

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 17 februari 2016, met rolnummer 14/7345/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, Bijzondere belastinginspectie, vertegenwoordigd door de heer Gewestelijk Directeur van de bijzondere belastinginspectie, Zuiderpoort, 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 801,

verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door de heer TAVERNIER Christian, attaché bij een fiscaal bestuur.

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen van 17 februari 2016, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 31 mei 2016, waarbij een naar vorm en termijn regelmatig en ontvankelijk hoger beroep wordt ingesteld.

1. Feitelijke en procedurele retroacta

De betwisting heeft betrekking op aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2006, 2007, 2008 en 2009, respectievelijk gekend onder de kohierartikelen 714608794, 714608795, 709476777 en 717810314. Meer in het bijzonder betwist eiser in hoger beroep de opgelegde belastingverhoging van 200 %.

1.1. Eiser in hoger beroep is een zelfstandig aannemer met vestiging te Vorselaar en is geïdentificeerd als btw – belastingplichtige onder het nummer BE (...) voor de activiteit van het bouwrijp maken van terreinen en het slopen.

Lastens eiser in hoger beroep werd door de Bijzondere Belastinginspectie een onderzoek gestart in de loop van 2009, dit zowel in het kader van de naleving van de B.T.W.-wetgeving als in het kader van de inkomstenbelastingen. Uit het gevoerde onderzoek bleek dat eiser in hoger beroep verscheidene aankoopfacturen van verschillende vennootschappen in kosten had genomen waarvan de waarachtigheid van de facturen niet kon aangetoond worden. In navolging van het gevoerde onderzoek werd inzake B.T.W. op 12 mei 2010 een proces-verbaal betekend aan eiser in hoger beroep en werd hij voor de jaren 2006 tot en met 2008 geconfronteerd met een navordering wegens overtredingen begaan op artikel 20 van KB

nr. 1 inzake de verlegging van heffing en wegens inbreuken op de aftrekregeling. Tevens werd hem een boete opgelegd van 200 % wegens belastingontduiking. Deze inbreuken en de opgelegde boete werden bevestigd bij arrest van het hof van beroep te Antwerpen dd. 18 december 2012.

1.2. De aangiften in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2006, 2007, 2008 en 2009 werden tijdig ingediend.

Bij berichten van wijziging van aangifte dd. 10 maart 2011 deelde de belastingadministratie mee dat zij voornemens was voor de aanslagjaren 2006 en 2007 de aftrek te verwerpen als beroepskost van een aantal aankoopfacturen bij gebrek aan bewijs van de echtheid en het bedrag ervan. Voor aanslagjaar 2006 zou het gaan om de verwerping van een bedrag van 46.420,00 EUR bij gebrek aan bewijs van de waarachtigheid van de facturen van leverancier BVBA SPD. Voor aanslagjaar 2007 zou de aftrek worden verworpen van een bedrag van 169.345,10 EUR gelet op het gebrek aan bewijs van de waarachtigheid van de facturen van NV Accel, BVBA Trade Service, BVBA AIV en BVBA Davana. Er werd tevens aangekondigd een belastingverhoging van 200 % toe te passen gelet op het gebruik van valse stukken. Eiser in hoger beroep verklaarde zich tijdig niet akkoord met de voorgenomen wijzigingen. Bij kennisgeving van beslissing tot taxatie dd. 17 juni 2011 deelde de belastingadministratie mee dat zij bij haar standpunt bleef.

Op 4 augustus 2011 werd de aanvullende aanslag voor aanslagjaar 2006 met artikelnummer 714608794 gevestigd conform de kennisgeving van beslissing tot taxatie. De aanvullende aanslag voor aanslagjaar 2007 werd eveneens op 4 augustus 2011 gevestigd onder artikel 714608795.

Tegen deze aanslagen werd op 4 november 2011 bezwaar ingediend (nadien nog aangevuld met bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014). Bij directoriale beslissingen van 3 oktober 2014 werden de bezwaarschriften afgewezen.

Op 21 september 2010 verstuurde de belastingadministratie een eerste bericht van wijziging van aangifte voor aanslagjaar 2008. Op 3 november 2010 verstuurde de belastingadministratie een vervangend bericht van wijziging van aangifte. De belastingadministratie deelde daarin mee dat zij voornemens was de aftrek als beroepskost te verwerpen van een bedrag van 42.047,44 EUR omdat zij meende dat de waarachtigheid van de facturen van Herca LTD en BVBA QPS niet kon worden aangetoond. Er werd tevens een belastingverhoging van 200 % aangekondigd. Eiser in hoger beroep verklaarde zich tweemaal niet akkoord met de voorgenomen taxatie. Op 17 december 2010 verstuurde de belastingadministratie een kennisgeving van beslissing tot taxatie waarin werd meegedeeld dat de voorgenomen taxatie behouden bleef.

Op 21 december 2010 werd de aanvullende aanslag voor aanslagjaar 2008 met artikelnummer 709476777 gevestigd conform voornoemde kennisgeving. Op 2 februari 2011 werd ook tegen deze aanslag een bezwaarschrift ingediend (aangevuld bij bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014), dat vervolgens bij directoriale beslissing van 3 oktober 2014 werd afgewezen.

Voor aanslagjaar 2009 verstuurde de belastingadministratie een bericht van wijziging van aangifte op 4 augustus 2011 waarbij zij haar voornemen kenbaar maakte de aftrek als beroepskost te verwerpen van een bedrag van 52.620,00 EUR ingevolge fictieve facturen van Herca LTD, BVBA ZZ - Floor en BVBA SDP en een belastingverhoging van 200 % toe te passen. Eiser in hoger beroep verklaarde zich tijdig niet akkoord. Op 12 oktober 2011 verstuurde de belastingadministratie een kennisgeving van beslissing tot taxatie, waarin werd meegedeeld dat de voorgenomen taxatie zou

behouden blijven.

Op 25 oktober 2011 werd de aanvullende aanslag voor aanslagjaar 2009 met artikelnummer 717810314 gevestigd conform de kennisgeving van beslissing tot taxatie. Tegen deze aanslag werd op 17 november 2011 bezwaar aangetekend (aangevuld met bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014), dat bij directoriale beslissing van 3 oktober 2014 werd afgewezen.

1.3. Bij verzoekschrift op tegenspraak van 30 december 2014 neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen stelde eiser in hoger beroep een vordering in rechte in. Eiser in hoger beroep verzocht de rechtbank:

- de bezwaarschriften allen daterend van 3 oktober 2014 en die betrekking hadden op de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2006, 2007, 2008 en 2009 te vernietigen;
- dienvolgens de aanslagen in de personenbelasting te vernietigen, minstens te ontheffen;
- dienvolgens de Belgische Staat te veroordelen tot de terugbetaling van de geldsommen die werden betaald of werden aangerekend op deze aanslagen, vermeerderd met de moratoriumintresten conform [artikel 418 W.I.B. 1992](#);
- de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding.

De eerste rechter stelde vooreerst vast dat de grief van eiser in beroep dat de belastbare grondslag willekeurig zou zijn niet beargumenteerd werd, zodat op deze grief dan ook niet verder werd ingegaan.

De eerste rechter stelde verder vast dat de administratieve procedure die geleid had tot enerzijds de belastingverhogingen in de personenbelasting en anderzijds de B.T.W.-boete in onderhavige zaak parallel was verlopen. Door het niet instellen van een cassatievoorziening had eiser in hoger beroep berust in het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 18 december 2012 inzake B.T.W. In tussentijd waren de aanvullende aanslagen in de personenbelasting reeds gevestigd. Er kon ter zake dan ook geen sprake zijn van een tweede vervolging nu beide sancties gelijklopend waren opgelegd, zodat in casu het non bis in idem-beginsel niet was geschonden.

Verder was de eerste rechter van oordeel dat er in casu geen gronden voorhanden waren om de opgelegde belastingverhoging te verminderen gelet op de ernst, de omvang, de aard en de voortduur van fraude en het systeem waarmee ze werd opgezet.

Evenmin was er sprake van enige schending van het recht op een eerlijk proces. Eiser in hoger beroep kon immers de aanslagen na het voeren van de bezwaarprocedure aanvechten voor de rechtbank. Ook het zwijgrecht was in casu geenszins geschonden.

Betreffende het verzoek om de belastingverhoging met uitstel op te leggen, oordeelde de eerste rechter dat er op grond van de huidige wetgeving geen voorwaarden konden worden opgelegd en dat er evenmin enige instantie bestond die kon nagaan of deze werden nageleefd. Bijgevolg zou op basis van huidige wetgeving het opleggen van uitstel neerkomen op een definitief niet hoeven betalen. Een uitstel kon aldus niet worden toegestaan.

De eerste rechter verklaarde de rechtsvordering derhalve toelaatbaar, maar ongegrond en veroordeelde eiser in hoger beroep tot de kosten van het geding die bij gebreke aan opgave en begroting niet vereffend werden.

Tegen dit vonnis heeft eiser in hoger beroep, bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van dit hof op 31 mei 2016 hoger beroep ingesteld.

1.4. Eiser in hoger beroep verzoekt het hof:

- zijn vorderingen ontvankelijk en gegrond te verklaren;
- dienvolgens het ingediende bezwaarschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren;
- dienvolgens volgende prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof te stellen:

Schendt het non bis in idem-beginsel de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de interpretatie dat een persoon een tweede maal voor dezelfde feiten kan bestraft/vervolgd worden indien de tweede bestraffing/vervolgung een aanvang neemt op een tijdstip waarop de eerste bestraffing/vervolgung nog geen definitief karakter heeft verkregen, terwijl deze tweede bestraffing/vervolgung niet mogelijk is indien de tweede bestraffing/vervolgung een aanvang neemt op een tijdstip waarop de eerste bestraffing/vervolgung wel een definitief karakter heeft verworven?

Schendt het artikel 444 laatste lid WIB, in de situatie dat éénzelfde feit zowel leidt tot een inbreuk op het Wetboek BTW als een inbreuk op het Wetboek Inkomstenbelasting (ééndaadse samenloop), de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in die zin geïnterpreteerd dat het artikel 444 WIB de oplegging van een belastingverhoging met strafrechtelijk karakter (200 %) toelaat in het kader van een fiscaal-administratieve afhandeling nadat een definitief opgelegde btw-boete met strafrechtelijk karakter van 200 % voor hetzelfde feit eerder reeds werd opgelegd, terwijl ingeval van een strafrechtelijke vervolgung enkel en alleen de zwaarste straf zou opgelegd kunnen worden krachtens artikel 65 Strafwetboek, zodat twee situaties die naar de grond toe hetzelfde zijn verschillend worden behandeld?

- voorts, de directoriale beslissingen dd. 3 oktober 2014 te vernietigen, die betrekking hebben op:
 - het bezwaarschrift van 4 november 2011 en de aanvullende bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014 tegen de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2006, ingekohierd op 4 augustus 2011 onder het kohierartikel 714608794, voor een bedrag van 48.083,85 EUR;
 - het bezwaarschrift van 4 november 2011 en de aanvullende bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014 tegen de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2007, ingekohierd op 4 augustus 2011 onder het kohierartikel 714608795, voor een bedrag van 175.617,74 EUR;
 - het bezwaarschrift van 2 februari 2011 en de aanvullende bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014 tegen de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2008, ingekohierd op 21 december 2010 onder het kohierartikel 709476777, voor een bedrag van 38.422,76 EUR;
 - het bezwaarschrift van 4 november 2011 en de aanvullende bezwaarschriften van 5 februari 2014, 30 april 2014 en 8 september 2014 tegen de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2009, ingekohierd op 25 oktober 2011 onder het kohierartikel 717810314, voor een bedrag van 54.593,25 EUR.
- dienvolgens de betreffende aanslagen in de personenbelasting te vernietigen, minstens te ontheffen;

- dienvolgens de Belgische Staat te veroordelen tot de terugbetaling van al de geldsommen die gedwongen of anders werden betaald en door de Belgische Staat werden aangerekend op de hoger vermelde aanslagen in de personenbelasting, vermeerderd met de moratoriuminteressen conform [artikel 418](#) W.I.B. 1992, eventueel te kapitaliseren;
- tenslotte de Belgische Staat te veroordelen tot betaling van de rechtsplegingsvergoeding, begroot op 15.400,00 euro per aanleg (maximumbedrag), gelet op de complexiteit van de zaak.

De Belgische Staat verzoekt het hof de vordering van eiser in hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren; dienvolgens het bestreden vonnis en de gevestigde aanslagen te bevestigen en eiser in hoger beroep te veroordelen tot de kosten van het geding in beide aanleggen. Indien het hof zou besluiten tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de aanslagen, dan verzoekt de Belgische Staat, op grond van het bij Wet van 22 december 2009 gewijzigd [artikel 356](#) WIB 92 de zaak ingeschreven te laten op de rol gedurende een termijn van zes maanden vanaf de rechterlijke beslissing, teneinde de belastingadministratie desgevallend toe te laten een subsidiaire aanslag ter goedkeuring voor te leggen.

2. Bespreking

2.1. Wat betreft de vordering om de directoriale beslissingen te vernietigen

De Belgische Staat wijst er op dat eiser in hoger beroep vraagt om de directoriale beslissingen dd. 3 oktober 2014 te vernietigen. Evenwel worden in de huidige fiscale procedure de bestreden aanslagen aan het oordeel van de rechter onderworpen en niet de directoriale beslissingen. De eventuele vernietiging van de administratieve beslissingen heeft geen invloed op de geldigheid van de aanslagen.

Eiser in hoger beroep toont niet aan welk belang hij bij de vernietiging van de directoriale beslissingen zou kunnen hebben. De vordering tot vernietiging van de directoriale beslissingen wordt dan ook onontvankelijk verklaard.

2.2. In hoofddorde, wat betreft de opgeworpen willekeur van de bestreden aanslagen

Eiser in hoger beroep voert de willekeur van de bestreden aanslagen aan, zonder zulks echter op enigerlei wijze te motiveren. Bij gebrek aan motivering van deze grief en nu het hof ook ambtshalve niet kan vaststellen dat de bestreden aanslagen willekeurig zouden zijn gevestigd, wordt de grief van eiser in hoger beroep afgewezen.

2.3. In ondergeschikte orde, wat betreft de opgeworpen schending van het non bis in idem- beginsel

2.3.1. Eiser in hoger beroep voert vooreerst aan dat de eerste rechter nagelaten zou hebben te reageren op de argumentatie inzake de schending van het non bis in idem-beginsel. De eerste rechter zou zodoende zijn motiveringsplicht zoals opgenomen in [artikel 149](#) G.W. en [artikel 780](#) Ger.W. hebben geschonden.

Wat de motiveringsverplichting betreft, stelt het hof vast dat het bestreden vonnis sub randnummer 2 ingaat, weliswaar op summiere wijze, op het non bis in idem-beginsel en de identiteit van de feiten en het strafrechtelijk karakter van de opgelegde sancties beoordeelt. Er is dan ook geen sprake van enig gebrek aan motivering of een tegenstrijdige, dubbelzinnige motivering. Er ligt geen schending van [artikel 149](#) G.W. voor.

2.3.2. Het non bis in idem-beginsel betreft een algemeen rechtsbeginsel, ingevolge waarvan een tweede strafrechtelijke berechting (bis) is uitgesloten van dezelfde persoon voor dezelfde feiten (in idem), na een eerste definitieve berechting met een strafrechtelijk karakter. Het algemeen rechtsbeginsel wordt gewaarborgd door de mensenrechtenverdragen met name door artikel 14.7 van het BUPO-verdrag, artikel 4.1 van het zevende aanvullend protocol bij het EVRM en artikel 50 van het Europees Handvest.

Eiser in hoger beroep stelt dat er in casu een schending van het non bis in idem-beginsel voorligt nu van hem, na zijn definitieve veroordeling tot de betaling van een B.T.W.-boete van 200 % bij arrest van het hof van beroep te Antwerpen dd. 18 december 2012, een belastingverhoging van 200 % in de personenbelasting wordt nagevorderd, voor dezelfde feiten.

Vooreerst stelt het hof vast dat partijen het eens zijn over het strafrechtelijk karakter van de aan eiser opgelegde sancties inzake B.T.W. en in de personenbelasting. Evenmin bestaat betwisting over het definitief karakter van de B.T.W.-boete van 200 % na het in kracht van gewijsde treden van het arrest van het hof van beroep te Antwerpen dd. 18 december 2012. Ook over de identiteit van eiser in hoger beroep van wie een boete inzake B.T.W. en inzake personenbelasting wordt nagevorderd, kan geen betwisting bestaan. Betwisting blijft daarentegen bestaan over of het in casu dezelfde feiten betreffen en of er sprake is van een tweede vervolging.

2.3.3. Bij de beoordeling van de identiteit van de feiten (idem) dient, in het licht van de internationale verdragsbepalingen en de rechtspraak van het EHRM, onder meer het arrest van 10 februari 2009 Zolotukhin v. Rusland (EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, Zolotukhin vs. Rusland), niet te worden gekeken naar de toegepaste kwalificaties doch wel naar het onderliggende feiten of de onderliggende materiële gedragingen. De strafbare gedragingen die aan de basis liggen en het voorwerp uitmaken van de kwalificaties, dienen dezelfde of substantieel dezelfde te zijn. Bij de beoordeling van de identiteit van de feiten is de onlosmakelijke verbondenheid tussen de strafbare materiële gedragingen onderling naar tijdstip en plaats een essentieel criterium. Er is sprake van dezelfde of substantieel dezelfde feiten wanneer de materiële feiten die achtereenvolgens aan de rechter worden voorgelegd, een geheel van concrete feitelijke omstandigheden vormen, die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp.

De Belgische Staat is van oordeel dat er sprake is van twee verschillende inbreuken inzake B.T.W. en in de personenbelasting die los van elkaar staan en met eigen fiscale consequenties. De sanctionering inzake B.T.W. zou derhalve niet dezelfde feiten betreffen als deze in de personenbelasting.

Evenwel stelt het hof vast dat de feiten die aanleiding gaven tot het opleggen van de B.T.W.-boete van 200 % vastgestelde onregelmatigheden betroffen in facturen die werden uitgereikt aan eiser in hoger beroep in de periode van 2006 tot en met 2008 door HERCA Ltd., ZZ FLOOR BVBA, QUICK PRINT SERVICE BVBA, TRADE SERVICE BVBA, ACCEL NV, DAVANA BVBA, A.I.V. BVBA en NEYENS AUGUST BVBA. Het hof oordeelde aangaande deze facturen dat hieraan geen werkelijke leveringen of diensten ten grondslag lagen zodat het recht op aftrek van de erin aangerekende B.T.W. terecht werd verworpen.

Het hof stelt vast dat in de personenbelasting dezelfde facturen van dezelfde leveranciers ter discussie voorliggen, wat in se niet wordt betwist door

de Belgische Staat. De aftrek als beroepskost werd verworpen bij gebrek aan bewijs van de echtheid en het bestaan van de kosten in toepassing van [artikel 49](#) W.I.B. 1992. Aldus is het hof van oordeel dat wel degelijk dezelfde feiten met name dezelfde onregelmatige facturen ten grondslag liggen aan huidige sanctie in de personenbelasting als aan de sanctie inzake B.T.W. Het enkele feit dat het gebruik van de onregelmatige facturen inzake B.T.W. een andere sanctioneerbare inbreuk betreft met andere fiscale consequenties dan in de personenbelasting, doet geen afbreuk aan de vaststelling dat dezelfde strafbare gedragingen ten grondslag liggen van de beide opgelegde sancties. Om de identiteit van de feiten te beoordelen, dient immers niet te worden gekeken naar de toegepaste kwalificaties (inbreuken op het W.B.T.W. dan wel het W.I.B. 1992) doch wel naar het onderliggende feiten of de onderliggende materiële gedragingen.

2.3.4. De Belgische Staat stelt voorts dat er geen sprake zou zijn van een schending van het non bis in idem-beginsel omdat hier een cumulatie voorligt van twee administratieve sancties en niet van een cumulatie van een administratieve en een strafrechtelijke sanctie.

Het non bis in idem-beginsel verzet zich echter ook tegen een cumulatie van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter. Vereist is dat er sprake is van een eerste definitieve sanctie met een strafrechtelijk karakter, gevolgd door een tweede sanctie, eveneens met een strafrechtelijk karakter. Het staat inmiddels genoegzaam vast dat de belastingverhogingen opgelegd in toepassing van [artikel 444](#) W.I.B. 1992 en [artikel 70](#) W.B.T.W. een overheersend repressief karakter hebben en bijgevolg sancties van strafrechtelijke aard vormen in de zin van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM en van artikel 50 van het Europees Handvest (G.W.Hof 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.16.1). Zulks wordt niet door de Belgische Staat betwist. De toepassing van het non bis in idem-beginsel kan dan ook niet worden uitgesloten louter op grond van de vaststelling dat eiser in hoger beroep niet strafrechtelijk werd vervolgd.

De principiële toepassing van het non bis in idem-beginsel kan tevens worden afgeleid uit het recente arrest van het Hof van Cassatie dd. 21 september 2017 (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N) waar het Hof oordeelde over de draagwijdte van het non bis in idem-beginsel bij onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties (cfr. infra sub 2.3.6).

2.3.5. De administratie poneert voorts dat pas sprake kan zijn van een schending van het non bis in idem-beginsel indien de tweede vervolging werd ingesteld nadat de eerste definitief is geworden. Aangezien de belastingverhogingen in de personenbelasting in casu werden ingekohierd op een tijdstip dat de B.T.W.-boete nog niet definitief was, zou er derhalve geen schending voorliggen.

De Belgische Staat maakt aldus een onjuiste toepassing van het non bis in idem-beginsel die geenszins kan worden afgeleid uit artikel 4.1 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM en van artikel 50 van het Europees Handvest. Vereist is voor de toepassing van het non bis in idem-beginsel dat een definitieve beslissing voorligt, in casu het arrest van het hof van beroep te Antwerpen dd. 18 december 2012 dat in kracht van gewijsde is gegaan, zonder dat vereist is dat de tweede vervolging, in casu middels inkohiering van de bestreden aanslagen, pas werd ingesteld nadat de eerste definitief werd. Procedures kunnen parallel bestaan. Van zodra in één van twee parallelle procedures een definitieve uitspraak tussenkomt, kan de betrokkene zich in de andere lopende procedure op het non bis in idem-beginsel beroepen en dient deze vervallen te worden verklaard (cfr. o.m. EHRM 20 mei 2014, nr. 37394/11, Glantz v. Finland; G.W.Hof 3 april 2014, nr. 61/2014 en ook GNEDASJ, S. en VANHULLE, H., Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het non bis in idem-beginsel *T.F.R.*, 2014, nr. 466, 682).

Een prejudiciële vraag dient ter zake dan ook niet te worden gesteld.

2.3.6. Het is duidelijk dat in casu twee straffen werden opgelegd, één inzake B.T.W. en één in de personenbelasting, voor in wezen dezelfde feiten. Of er echter in casu sprake is van een tweede strafrechtelijke vervolging (bis) dient te worden beoordeeld in het licht van het arrest A en B v. Noorwegen van het EHRM (EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, A en B v. Noorwegen) en van voormeld arrest van het Hof van Cassatie (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N).

Het EHRM oordeelde in het arrest A en B dat twee vervolgingen en dienvolgens twee bestraffingen wel zijn toegestaan indien ze onderdelen vormen van een geïntegreerd sanctiestelsel, wanneer beide procedures en bestraffingen een coherent geheel vormen. Hiertoe dient cumulatief aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan: het moet gaan om parallelle procedures en bestraffingen die deel uit maken van een geïntegreerd systeem (1), waarmee verschillende aspecten van sociaal wangedrag (2) op een voorzienbare (3) en proportionele wijze (4) worden aangepakt. Daarbij moet rekening worden gehouden met de substantiële en temporele samenhang van beide procedures, te beoordelen aan de hand van materiële en niet materiële elementen. Ter beoordeling van de materiële samenhang werden de volgende criteria vooropgesteld:

- de procedures moeten complementaire doeleinden dienen en aldus zowel in abstracto als in concreto betrekking hebben op verschillende aspecten van sociaal wangedrag;
- de dubbele vervolging moet voorzienbaar zijn voor de betrokkene in rechte en in de praktijk;
- de dubbele bewijsgaring en dubbele beoordeling van hetzelfde bewijsmateriaal moet vermeden worden door een adequate interactie tussen beide instanties, zodat de vaststelling van een feit in de ene procedure ook bruikbaar is in de andere;
- het is noodzakelijk dat de sanctie die wordt opgelegd in de ene procedure in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de sanctie in de andere procedure.

De temporele samenhang vereist dat het verband tussen de verschillende procedures in tijd voldoende eng moet zijn om de betrokkene te beschermen tegen onzekerheid, uitstel en het gevaar dat procedures zouden worden gerekt.

Het hof stelt vast dat de vervolging inzake B.T.W. en deze in de personenbelasting complementair zijn en elk de bestraffing van een verschillend aspect van fiscale fraude viseren, zijnde inzake B.T.W. in casu de onterechte uitoefening van het recht op aftrek door de aanwending van valse facturen, waardoor ook het neutraliteitsbeginsel wordt aangetast en in de personenbelasting de ongerechtvaardigde verlaging van de belastbare inkomsten door de aftrek van onbestaande beroepskosten. De dubbele vervolging was ook voorzienbaar door eiser in hoger beroep aangezien het onderzoek in 2009 werd ingesteld door de B.B.I. zowel inzake B.T.W. als inzake inkomstenbelastingen en dit tegelijkertijd. De bewijsgaring en beoordeling van de bewijselementen inzake B.T.W. en in de personenbelasting verliep dienvolgens ook tegelijkertijd. Aangezien het hof gerechtigd is om een administratieve sanctie met een strafkarakter te toetsen aan, onder meer, het evenredigheidsbeginsel en derhalve kan nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, waarbij ook rekening mag worden gehouden met de hoogte van reeds opgelegde sancties, is ook voldaan aan de vierde voorwaarde om te kunnen spreken van twee procedures met een substantiële samenhang.

Er bestaat ook voldoende temporele samenhang tussen beide procedures, nu het dwangbevel inzake B.T.W. werd uitgevaardigd op 20 juli 2010 en de bestreden aanslagen in de personenbelasting werden ingekohierd op 21 december 2010, 4 augustus 2011 en 25 oktober 2011. Dat de bezwaarprocedure lang heeft aangesleept en pas op 3 oktober 2014 directoriale beslissingen tussenkwamen, kan de temporele samenhang niet doorbreken, nu eiser in hoger beroep hieraan kon verhelpen door in toepassing van [artikel 1385undecies](#), tweede lid Ger.W., bij ontstentenis van een directoriale beslissing, vanaf het verstrijken van 6 maanden na indiening van de bezwaarschriften, een vordering in te leiden tegen de bestreden aanslagen bij de rechtbank van eerste aanleg. Eiser in hoger beroep lijkt echter eerst een definitieve uitspraak inzake B.T.W. te hebben afgewacht. Er is geen sprake van enig rekken van de procedure, noch heeft het tijdsverloop onzekerheid gebracht.

Het hof is dan ook van oordeel dat in casu sprake is van twee procedures die een coherent geheel vormen, zoals bedoeld door het EHRM in haar arrest A en B. Er is derhalve geen sprake van een dubbele berechting door de navordering van een belastingverhoging in de personenbelasting, na de eerdere definitieve veroordeling tot een B.T.W.-boete voor de aanwending van dezelfde valse facturen. Er ligt dan ook geen schending voor van het non bis in idem-beginsel door het opleggen van een tweede administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter in de personenbelasting, na de definitieve B.T.W.-boete.

Ook de lezing van het arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2017 (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N) leidt tot de vaststelling dat het non bis in idem-beginsel niet is geschonden. Het hof oordeelde dat artikel 4.1 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM niet verhindert dat onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vaststaat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn. Het hof maakt daarbij, zoals blijkt uit de conclusie van advocaat-generaal Van der Fraenen (nr. 3.3.2), toepassing van de principes uiteengezet in het arrest van het EHRM in de zaak A en B v. Noorwegen om te besluiten dat er geen sprake is van een schending van het non bis in idem-beginsel bij het opleggen van twee fiscale administratieve sancties, eveneens inzake B.T.W. als in de inkomstenbelasting, indien er een voldoende nauwe substantiële en temporele samenhang is. Aan deze voorwaarden is ook in casu voldaan, zoals hiervoor besproken.

Het vonnis van de eerste rechter dient op dit punt dan ook te worden bijgetreden.

2.4. In ondergeschikte orde, wat betreft de opgeworpen schending van het gelijkheidsbeginsel

2.4.1. Eiser in hoger beroep stelt dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden omdat de fiscaal-administratieve afhandeling van de zaak tot een zwaardere bestraffing leidt dan de strafrechtelijke, aangezien hij in die hypothese een beroep zou kunnen doen op [artikel 65](#) Sw. waardoor hij de garantie zou hebben dat hem voor hetzelfde feit geen meerdere straffen zouden kunnen worden opgelegd. Dienaangaande verzoekt hij het hof een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof.

2.4.2. Het Grondwettelijk Hof doet, bij wijze van prejudiciële beslissing, uitspraak bij wege van arrest op vragen omtrent onder meer de schending door een wet, een decreet of een in [artikel 134](#) G.W. bedoelde regel, van de artikelen van titel II De Belgen en hun rechten en de [artikelen 170](#), [172](#) en [191](#) G.W. Indien een vraag wordt opgeworpen voor een rechtscollege, dan moet dit college het Grondwettelijk Hof verzoeken op deze vraag

uitspraak te doen.

Het rechtscollege is daartoe echter niet gehouden (1) wanneer de zaak niet door het betrokken rechtscollege kan worden behandeld om redenen van onbevoegdheid of niet-ontvankelijkheid, tenzij wanneer die redenen ontleend zijn aan normen die zelf het onderwerp uitmaken van het verzoek tot het stellen van de prejudiciële vraag of (2) wanneer het Grondwettelijk Hof reeds uitspraak heeft gedaan op een vraag of een beroep met een identiek onderwerp.

Het rechtscollege waarvan de beslissing vatbaar is voor, al naar het geval, hoger beroep, verzet, voorziening in cassatie of beroep tot vernietiging bij de Raad van State, is daartoe evenmin gehouden wanneer de wet, het decreet of de in [artikel 134](#) G.W. bedoelde regel, voormelde artikelen van de Grondwet klaarblijkelijk niet schendt of wanneer het rechtscollege meent dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet onontbeerlijk is om uitspraak te doen.

Het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schrijft voor dat alle belastingplichtigen die zich in een gelijke toestand bevinden, gelijk moeten worden behandeld. Belastingplichtigen die zich in een ongelijke situatie bevinden, dienen derhalve niet gelijk te worden behandeld.

De opgeworpen schending van het gelijkheidsbeginsel gaat uit van de premisse dat een belastingplichtige die enkel fiscaalrechtelijk wordt vervolgd voor fiscale fraude inzake B.T.W. en inkomstenbelastingen en niet strafrechtelijk per definitie zwaarder wordt bestraft dan de belastingplichtige die voor dezelfde misdrijven strafrechtelijk wordt vervolgd. Eiser in hoger beroep gaat aldus uit van een verkeerde premisse aangezien enkel rekening wordt gehouden met de strafrechtelijke boete die eiser in hoger beroep zou kunnen worden opgelegd maar niet met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 2 jaar, waar eiser administratiefrechtelijk enkel een boete dan wel belastingverhoging kan worden opgelegd. Bovendien wordt ook geen rekening gehouden met de beperking van de administratieve belastingverhoging tot het bedrag van de niet aangegeven inkomsten in toepassing van [artikel 444](#), derde lid W.I.B. 1992 en met de mogelijkheid tot rechterlijke toetsing van de administratieve boete met een strafkarakter. Eiser in hoger beroep bevindt zich dan ook niet in een gelijke situatie als mocht hij strafrechtelijk zijn vervolgd.

De rechtbank is dan ook van oordeel dat [artikel 444](#) W.I.B. 1992 de [artikelen 10](#) en [11](#) G.W. klaarblijkelijk niet schendt, zodat er niet dient overgegaan te worden tot het stellen van een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof.

2.5. In ondergeschikte orde, de opgeworpen schending van het recht op een eerlijk proces

2.5.1. Eiser in hoger beroep voert aan dat het recht op een eerlijk proces werd geschonden, wat onder meer het vermoeden van onschuld en het recht om zichzelf niet te incrimineren omvat. In het bijzonder zou het vermoeden van onschuld zijn geschonden doordat de belastingverhoging samen met de belastingschuld werd vastgesteld door de administratie in een uitvoerbare titel. Het recht zichzelf niet te incrimineren zou zijn geschonden door de administratieve medewerkingsplicht.

In casu staat vast en wordt ook niet betwist door partijen, dat de opgelegde sanctie een strafrechtelijk karakter heeft, zodat aan eiser in hoger beroep alle waarborgen als voorzien in artikel 6 EVRM dienen te worden verleend.

2.5.2. In toepassing van artikel 6.2 EVRM wordt eenieder geacht onschuldig te zijn totdat het bewijs van zijn schuld wordt geleverd.

Het enkele feit dat de belastingverhoging door de administratie wordt ingekohierd heeft geen schending van het vermoeden van onschuld tot gevolg. Zulks volgt uit het zogeheten *privilège du préalable* waardoor de administratie gerechtigd is in uitvoering van de belastingwetten zichzelf een uitvoerbare titel te verschaffen. De inkohiering van de belastingverhoging met een strafrechtelijk karakter heeft echter niet tot gevolg dat de bewijslast zou omkeren en dat eiser in hoger beroep zijn onschuld zou moeten bewijzen. Het blijft daarentegen de administratie die gehouden is aan te tonen en op objectief en controleerbare wijze te bewijzen dat eiser in hoger beroep heeft gehandeld met het opzet de belasting te ontduiken en in casu daartoe gebruik heeft gemaakt van valse facturen. Eiser in hoger beroep werd daarbij niet het recht ontzegd om de belastingverhoging te betwisten, wat hij ook in huidige procedure heeft gedaan. Het hof van haar zijde is gerechtigd met volle rechtsmacht te beoordelen of de administratie haar bewijslast ter zake op gedegen wijze heeft ingevuld en finaal te beoordelen of de belastingverhoging terecht werd opgelegd.

Het recht op een eerlijk proces, in het bijzonder het vermoeden van onschuld, werd dan ook niet geschonden.

2.5.3. Volgens het EHRM behoort het zwijgrecht tot de algemeen erkende internationale normen betreffende het recht op een eerlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM, ook al wordt dit recht niet expliciet vermeld in dit artikel. Meer in het bijzonder impliceert het recht om zichzelf niet te incrimineren, dat de overheid haar aanspraken moet staven, zonder beroep te doen op bewijselementen, bekomen onder dwang of onder druk, met miskenning van de wil van de beschuldigde (EHRM 17 december 1996, inzake Saunders t. Zwitserland en EHRM 5 april 2012, inzake Chambaz t. Zwitserland).

Het EHRM beschouwt boekhoudkundige en financiële stukken van een belastingplichtige in het overgrote deel van zijn rechtspraak als wilsafhankelijke gegevens, die vallen onder toepassing van het zwijgrecht (EHRM 17 december 1996 inzake Saunders t. Zwitserland; EHRM 3 mei 2001, inzake J.B. t. Zwitserland; EHRM 23 november 2006 inzake Jussila t. Finland; EHRM, 5 april 2012 inzake Chambaz t. Zwitserland). Aankoopfacturen zijn dan ook in principe door het zwijgrecht beschermd zodat het zwijgrecht kan worden ingeroepen telkens het niet volledig uitgesloten is dat de belastingplichtige een boete (van strafrechtelijke aard) riskeert.

Anderzijds moet erop gewezen worden dat het EHRM er in het arrest van 16 juni 2015 op gewezen heeft dat het zwijgrecht niet belet dat dwangmiddelen worden ingezet om belastingplichtigen ertoe aan te zetten informatie te verstrekken over hun financiële zaken (EHRM 16 juni 2015, nr. 784/14, Van Weerelt t/ Nederland). Met verwijzing naar de arresten Allen en King stelde het Hof dat de verplichting om inkomen en kapitaal bekend te maken met het oog op de berekening en de vestiging van de belastingen tot de normale geplogenheden behoort van de belastingregimes van de lidstaten en dat deze belastingregimes moeilijk effectief kunnen werken zonder deze verplichting (nr. 56: However, the right does not act as a prohibition on the use of compulsory powers to require taxpayers to provide information about their financial affairs. Indeed, the obligation to make disclosure of income and capital for the purposes of the calculation and assessment of tax is a common feature of the tax systems of member states and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it (see Allen v. the United Kingdom (dec.), no.76574/01, 10 September 2002, and King v. the United Kingdom (dec.), no.13881/02, 8 april 2008). Het Hof vervolgde in nummer 61 van het arrest Van Weerelt: In view of the case-

law set out above, in particular the Allen and King decisions, the Court accepts that the Tax and Customs Administration was entitled to compel the applicant to give information that could not be obtained from any other source than the applicant himself for the purpose of levying taxes and interest in accordance with the applicable tax legislation (vrij vertaald: gelet op the hierboven aangehaalde zaken, in het bijzonder de zaken Allen en King, aanvaardt het Hof dat de belastingadministratie gerechtigd was om de belastingplichtige te dwingen om informatie te verstrekken, die enkel van hem kon worden bekomen met het oog op het heffen van belastingen en interesten in overeenstemming met de belastingwet).

Het hof merkt op dat in onderhavige zaak uit geen enkel gegeven blijkt dat de betrokken aankoopfacturen werden opgevraagd om een andere reden dan met het oog op de vestiging van belastingen lastens eiser in hoger beroep. Evenmin blijkt dat de geveiseerde facturen onvrijwillig werden bekomen van eiser in hoger beroep, die zich tijdens de controle niet heeft beroepen op zijn zwijgrecht. De controle vond ook plaats bij derden, met instemming van eiser in hoger beroep (A.D. II). Het zwijgrecht werd dan ook niet geschonden.

2.6. In ondergeschikte orde, schending van het evenredigheidsbeginsel

De rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM, moet de wettigheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. Dit toetsingsrecht moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang. Hierbij mag hij in het bijzonder acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, maar moet hij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met die sanctie. Dit toetsingsrecht houdt niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen (vgl. Cass. 13 februari 2009, nr. F.06.0108.N).

Het hof is van oordeel dat het opleggen van een belastingverhoging van 200 %, in weerwil van de beperking ervan in toepassing van [artikel 444](#), derde lid W.I.B. 1992 tot 21.963,02 EUR voor aanslagjaar 2006, 79.513,23 EUR voor aanslagjaar 2007, 11.083,95 EUR voor aanslagjaar 2008 en 23.608,42 EUR voor aanslagjaar 2009, in casu onevenredig is met de ernst van de inbreuk en zulks gelet op de hoogte van reeds opgelegde B.T.W.-boete van 200 % ten bedrage van 141.070 EUR voor dezelfde feiten (cfr. supra). Dat eiser in hoger beroep zich bediende van valse stukken en handelde met bedrieglijk opzet, zoals definitief werd beslist door het hof van beroep te Antwerpen in het arrest inzake B.T.W. dd. 18 december 2012 is in casu onvoldoende om bovenop de nagevorderde boete inzake B.T.W. de navordering van belastingverhogingen in de personenbelasting te rechtvaardigen voor een bedrag van ruim 136.000 EUR.

Het hof scheldt de opgelegde belastingverhogingen in casu kwijt wegens schending van het evenredigheidsbeginsel. Het bestreden vonnis wordt dan ook hervormd en de bestreden aanslagen dienen dienovereenkomstig te worden ontheven.

2.7. In ondergeschikte orde, verzoek tot uitstel en schending van het Eerste Aanvullend Protocol bij het EVRM

Gelet op de integrale ontheffing van de aanslagen, wat betreft de belastingverhoging, dient niet nader te worden ingegaan op het verzoek van eiser in hoger beroep tot uitstel, evenmin als op de opgeworpen schending van het Eerste Aanvullende Protocol bij het EVRM, aangezien deze niet tot verdere ontheffing kunnen leiden.

2.8. Subsidiaire aanslag

Het hof beveelt de heropening van de debatten in toepassing van [artikel 356](#) W.I.B. 1992 teneinde de Belgische Staat de mogelijkheid te bieden om binnen de zes maanden te rekenen vanaf onderhavig arrest, subsidiaire aanslagen ter beoordeling voor te leggen aan het hof.

De oorspronkelijke vordering van eiser in hoger beroep is gedeeltelijk gegrond en er dient een gedeeltelijke ontheffing van de bestreden aanslagen te worden bevolen in de mate dat een belastingverhoging werd opgelegd.

De vordering van eiser in hoger beroep wordt voor het meerdere afgewezen.

3. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van eiser in hoger beroep ontvankelijk en deels gegrond als volgt. Het vonnis van de eerste rechter wordt deels hervormd.

Opnieuw rechtdoende, verklaart het hof de oorspronkelijke vordering van verweerster in hoger beroep onontvankelijk voor wat betreft de vordering tot vernietiging van de directoriale beslissingen dd. 3 oktober 2014 en voor het overige ontvankelijk en deels gegrond en ontheft de bestreden aanslagen in de mate toepassing werd gemaakt van een belastingverhoging. Het meer en anders gevorderde wordt afgewezen.

Het hof beveelt de terugbetaling van alle bedragen die uit hoofde van de aldus vernietigde aanslagen ten onrechte werden betaald en / of ingehouden, vermeerderd met de moratoriumintresten overeenkomstig [artikel 418](#) W.I.B. 1992.

Het hof beveelt de heropening der debatten op de terechtzitting van 04 december 2018 om 16u50 (pleitduur: 40 minuten) teneinde de procedure te regelen indien de Belgische Staat binnen de wettelijke termijn subsidiaire aanslagen ter beoordeling aan het hof voorlegt en/of standpunt in te nemen betreffende de kosten van het geding.

Het hof houdt de beslissing over de kosten aan.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 09 januari 2018 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

C. PRINCEN Raadsheer

E. DE BRAUWER Raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

ARREST 300109557

| | |
|-------------------|---------------|
| Afkondigingsdatum | 09/01/2018 |
| Informatiesoort | Jurisprudence |
| Taal | nl |
| Kluwernummer | 1125789 |

mnr12816830

Rechtspraak » PB / Ven.B » Fiscale rechtspraak PB / Ven.B » **Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/1738, 20 maart 2018 (rolnr : 2016/AR/1738)**

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/1738, 20 maart 2018 (rolnr : 2016/AR/1738)

onuitg.



Versie 2018 | Fiscale PB/Venb

Samenvatting niet beschikbaar.

M. BVBA, eiseres in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. JANS Kim loco Mr. HUBER Willy, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 215

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 25 maart 2016, met rolnummer 15/1224/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, in de persoon van de Minister van Financiën, te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, handelend ten verzoeken van de Adviseur-generaal – Centrumdirecteur te KMO Centrum Mechelen, met kantoor te Zwartzustersvest 24, bus 20, 2800 MECHELEN

verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door de heer Luc GYS, adviseur bij een fiscaal bestuur.

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen van 25 maart 2016, waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 25 augustus 2016, waarbij een naar vorm en termijn regelmatig en ontvankelijk hoger beroep wordt ingesteld.

1. Voorafgaande feiten en procedure

1.1 Voorwerp van de betwisting

De betwisting betreft de aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting op naam van BVBA M. voor aanslagjaar 2009, met kohierartikel (...), voor een te betalen bedrag van 22.112,04 euro.

1.2 Aanslag en bezwaar

BVBA M., eiseres in hoger beroep, is geregistreerd als btw – belastingplichtige onder het nummer BE (...) met als activiteit het uitvoeren van betonboringen, slijpen, kappen en frezen.

Eiseres in hoger beroep diende voor aanslagjaar 2009 (balansdatum 30 juni 2009) een tijdige aangifte in de vennootschapsbelasting in (stuk 042-061 administratief dossier), op basis waarvan aanvankelijk een aangifteconforme aanslag werd gevestigd (stuk 077 administratief dossier).

Op 7 juni 2013 werd eiseres in hoger beroep bij aangetekend schrijven in toepassing van artikel 333, derde lid en [artikel 354](#), tweede lid WIB 92 in kennis gesteld van de uitbreiding van de onderzoeks- en aanslagtermijnen met betrekking tot de aanslagjaren 2008, 2009 en 2010 (stuk 062 administratief dossier). Uit een onderzoek door de BBI te Gent bij leverancier BVBA H. was gebleken dat door deze vennootschap, ondertussen failliet verklaard, in het verleden fictieve facturen werden uitgereikt en dat eiseres in hoger beroep in de boekhouding van BVBA H. terug te vinden was als klant – afnemer. De echtheid van de door BVBA H. aan eiseres in hoger beroep uitgereikte facturen werden ingevolge voormeld onderzoek

in vraag gesteld. Mogelijks werd het belastbaar resultaat dat diende onderworpen te worden aan de vennootschapsbelasting door het gebruik van fictieve facturen voor het betreffende aanslagjaar aanzienlijk verminderd.

Nadat een aangekondigd onderzoek ter plaatse had plaatsgevonden, verstuurde de belastingadministratie op 26 augustus 2013 per aangetekend schrijven een bericht van wijziging (stukken 071 en 072 administratief dossier). Ingevolge voornoemde controle was gebleken dat één factuur afkomstig van BVBA H. voor een bedrag van 7.156,00 euro (excl. btw) niet als beroepskost kon aanvaard worden aangezien de echtheid van de factuur niet werd aangetoond. Door het in kosten nemen van deze factuur was een verdoken meerwinst ontstaan die diende onderworpen te worden aan de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen van [artikel 219](#) WIB 92. Tevens kondigde de belastingadministratie aan dat zij voornemens was een belastingverhoging van 200 % toe te passen.

Bij gebrek aan tijdig antwoord op dit bericht van wijziging werd op 4 oktober 2013 per aangetekend schrijven aan eiseres in hoger beroep een kennisgeving van aanslag van ambtswege verstuurd (stukken 073 en 074 administratief dossier).

Op deze kennisgeving kwam geen enkele reactie vanwege eiseres in hoger beroep.

Op 24 oktober 2013 verstuurde de belastingadministratie louter ten overvloede nog een kennisgeving van beslissing tot taxatie waarbij werd aangekondigd de aanslag te vestigen zoals aangegeven in de kennisgeving van aanslag van ambtswege (stukken 075 en 076 administratief dossier).

Op 28 oktober 2013 werd vervolgens de betwiste aanslag met artikelnummer (...) gevestigd (stuk 078 administratief dossier).

Op 7 maart 2010, ontvangen door de belastingadministratie op 10 maart 2014, diende eiseres in hoger beroep een tijdig bezwaarschrift in tegen de voormelde betwiste aanslag (stukken 018-024 administratief dossier) dat op 5 november 2014 nog werd aangevuld (stukken 027-031 administratief dossier).

Bij directoriale beslissing van 2 december 2014 werd het bezwaarschrift ontvankelijk maar ongegrond verklaard (stukken 032-037 administratief dossier).

1.3 Procedure voor de eerste rechter

Bij verzoekschrift op tegenspraak neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen op 2 maart 2015 stelde eiseres in hoger beroep een vordering in rechte in.

Eiseres in hoger beroep verzocht de eerste rechter de directoriale beslissing van onwaarde te verklaren; dienvolgens de betwiste aanslag te ontheffen en/of te vernietigen; de tegenvordering van de Belgische Staat af te wijzen en de Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van alle ten onrechte lastens eiseres in hoger beroep ingehouden bedragen en van alle ten onrechte door eiseres in hoger beroep betaalde bedragen, meer intresten op de door de wet bepaalde wijze en de kosten van het geding.

De eerste rechter oordeelde vooreerst dat er in casu geen sprake was van enige schending van [artikel 333](#) WIB 92. De belastingadministratie had eiseres in hoger beroep op 7 juni 2013 vooraf, schriftelijk en op voldoende nauwkeurige wijze kennis gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking voor het aanslagjaar 2009. De belastingadministratie had dan ook op regelmatige wijze de onderzoekstermijn verlengd met de aanvullende termijn van 4 jaar.

Verder kon er volgens de eerste rechter niet getwijfeld worden aan het fictief karakter van de betrokken factuur. Op geen enkele wijze werd immers aangetoond dat de factuur betrekking had op werkelijke prestaties.

Aangezien de factuur in kwestie ook effectief was opgenomen in de boekhouding van eiseres in hoger beroep, was volgens de eerste rechter ook voldoende aangetoond dat er in casu sprake was van bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden. De belastingadministratie had dan ook terecht toepassing gemaakt van de verlengde aanslagtermijn van 7 jaar en kon er in casu geenszins sprake zijn van enige schending van [artikel 354](#) WIB 92.

Wat de toepassing van [artikel 219](#) WIB 92 betrof, wees de eerste rechter er op dat ingevolge artikel 40 van de Programmawet van 19 december 2014 de nieuwe versie van [artikel 219](#) WIB 92 van toepassing was op alle geschillen die nog niet definitief afgesloten waren op datum van inwerkingtreding op 29 december 2014. Krachtens de nieuwe versie van [artikel 219](#) WIB 92 konden verdoken meerwinsten, die het gevolg waren van een verwerping van beroepskosten, niet meer onderworpen worden aan de afzonderlijke aanslag van [artikel 219](#) WIB 92. Dit gold eveneens voor kosten die verworpen werden bij gebrek aan werkelijke prestaties, zoals de verwerping van een fictieve factuur.

De verdoken meerwinst ingevolge de verwerping van een fictieve factuur diende aldus onderworpen te worden aan de gemeenrechtelijke fiscale behandeling van de verworpen uitgaven. De bestreden aanslag diende dan ook in die zin ontheven te worden.

De eerste rechter oordeelde verder dat de opgelegde belastingverhoging in casu wettelijk en voldoende gemotiveerd was en in redelijke verhouding stond met de gepleegde inbreuk en met de ernst van de feiten zodat er geen reden bestond om uitstel toe te kennen indien de wet in die maatregel zou hebben voorzien.

Wat tot slot de kosten van het geding betrof, merkte de eerste rechter nog op dat de wetswijziging van [artikel 219](#) WIB 92 niet tot gevolg had dat de Belgische Staat een deel van de gerechtskosten diende te dragen.

De eerste rechter verklaarde de vordering van eiseres in hoger beroep derhalve toelaatbaar en gedeeltelijk gegrond.

De eerste rechter verleende ontheffing van de bestreden aanslag in de mate dat de verdoken meerwinst onderworpen werd aan de afzonderlijke aanslag van [artikel 219](#) WIB 92 in plaats van aan de gemeenrechtelijke fiscale behandeling van de verworpen uitgaven, beval de herberekening van de bestreden aanslag en veroordeelde de Belgische Staat tot terugbetaling van alle dientengevolge teveel geïnde bedragen, vermeerderd met de moratoriumintresten overeenkomstig [artikel 418](#) WIB 92.

Eiseres in hoger beroep werd veroordeeld tot de kosten van het geding dewelke door de rechtbank ambtshalve vereffend werden op nihil.

Tegen dit vonnis heeft eiseres in hoger beroep, bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof op 25 augustus 2016, hoger beroep ingesteld.

1.4 Procedure voor het hof van beroep te Antwerpen

Eiseres in hoger beroep verzoekt het hof:

- Haar hoger beroep en haar initiële vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren;
- Het bestreden vonnis in de gevorderde mate te hervormen;
- De directoriale beslissing van 2 december 2014 van onwaarde te verklaren;
- Dienvolgens, de betwiste aanslag in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2009 met kohierartikel (...) te vernietigen of te ontheffen;
- Elke tegenvordering van de Belgische Staat af te wijzen;
- De Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van alle ten onrechte ingehouden bedragen en van alle ten onrechte door eiseres in hoger beroep betaalde bedragen, meer interesten op de door de wet bepaalde wijze;
- De Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, inclusief de rechtsplegingsvergoeding begroot op 2.400,00 euro in eerste aanleg en op 1.320,00 euro in hoger beroep.

De Belgische Staat verzoekt het hof:

- Het hoger beroep ontvankelijk maar ongegrond te verklaren;
- Bijgevolg, het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn beschikkingen en dus te bevelen om de bestreden aanslag te herberekenen en gedeeltelijk te ontheffen;
- De supplementaire aanslag met artikel (...) voor aanslagjaar 2009 te ontheffen in die zin dat de belastbare grondslag 21.718,68 euro beloopt, te belasten tegen het gewone tarief, met toepassing van een belastingverhoging van 200 % en ontheffing te verlenen voor een bedrag van 14.956,04 euro;
- Eiseres in hoger beroep te veroordelen tot de kosten van beide aanleggen.

2. Bespreking

Vooreerst merkt het hof op dat eiseres in hoger beroep de schending van [artikel 333](#) WIB 92 en [354](#) WIB 92 niet meer aanvoert. Evenmin voert zij nog aan dat er geen sprake is van een fictieve factuur. Er wordt desbetreffende geen betwisting meer gevoerd. Volledig ten overvloede en voor zoveel als nodig treedt het hof desbetreffende de oordeelkundige bevindingen van de eerste rechter bij en maakt ze zich eigen.

2.1 Schending [artikel 219](#) WIB 92

Dat ingevolge artikel 40 van de Programmawet van 19 december 2014 de nieuwe versie van [artikel 219](#) WIB 92 van toepassing is op alle geschillen die nog niet definitief afgesloten zijn op datum van inwerkingtreding op 29 december 2014, staat niet ter discussie.

Krachtens de nieuwe versie van [artikel 219](#) WIB 92 kunnen verdoken meerwinsten, die het gevolg zijn van een verwerping van beroepskosten, niet meer onderworpen worden aan de afzonderlijke aanslag van [artikel 219](#) WIB 92. Dit geldt eveneens voor kosten die verworpen werden bij gebrek aan werkelijke prestaties, zoals de verwerping van een fictieve factuur. Ook hierover bestaat er niet langer betwisting tussen partijen.

Volgens eiseres in hoger beroep heeft de eerste rechter evenwel ten onrechte de betwiste aanslag ontheven. Eiseres in hoger beroep stelt dat de eerste rechter hiertoe niet de bevoegdheid had. Zij stelt dat het overeenkomstig [artikel 298](#) WIB 92 immers aan de belastingadministratie is om aanslagen te vestigen en niet aan de rechtbank. Volgens haar diende de rechtbank de gevestigde aanslag aldus op zijn wettigheid te beoordelen en deze in geval van onwettigheid te vernietigen en had de eerste rechter de tegenvordering van de Belgische Staat dus moeten afwijzen en de aanslag moeten vernietigen.

In tegenstelling tot hetgeen eiseres in hoger beroep beweert, heeft de eerste rechter geen aanslag gevestigd maar vastgesteld dat de betwiste aanslag ten dele gewettigd is omdat de belastbare grondslag kan behouden blijven. Er dient enkel een ander tarief toegepast te worden. Aangezien de verdoken meerwinst, die te dezen het gevolg is van een terechte verwerping van een fictieve factuur niet meer onderworpen kan worden aan de afzonderlijke aanslag van [artikel 219](#) WIB 92, dient deze aldus onderworpen te worden aan de gemeenrechtelijke fiscale behandeling van de verworpen uitgaven.

Indien de rechter, zoals te dezen, vaststelt dat de aanslag ten dele gewettigd is omdat de belastbare grondslag kan behouden blijven, er enkel een ander tarief moet worden toegepast en alle rechten met betrekking tot de bestreden aanslag beslecht en geregeld zijn, is hij op grond van [artikel 356](#) WIB 92 niet verplicht over te gaan tot vernietiging van de aanslag om een subsidiaire aanslag mogelijk te maken, maar mag hij oordelen dat de aanslag slechts wordt ontheven in de mate dat een hoger tarief werd opgelegd dan het wettelijk verschuldigd tarief (vgl. Cass. F.14.0043.N, 12 juni 2015, www.cass.be, stuk 89 van verweerder in hoger beroep).

Bijgevolg besliste de eerste rechter terecht tot ontheffing van de bestreden aanslag in de mate de verdoken meerwinst onderworpen werd aan de afzonderlijke aanslag van [artikel 219](#) WIB 92 in plaats van aan de gemeenrechtelijke fiscale behandeling van de verworpen uitgaven.

2.2 Belastingverhoging van 200 %

2.2.1 Non bis in idem-beginsel:

Doordat in de inkomstenbelasting toepassing dient gemaakt te worden van [art. 219](#) WIB 92, zoals gewijzigd bij Wet van 19 december 2014 (*BS* 29 december 2014), kunnen de voormelde verdoken meerwinsten in het geval zij het gevolg zijn van een verwerping van beroepskosten niet meer onderworpen worden aan de afzonderlijke aanslag. Dit betekent dat de belastingverhoging van 200 % die in toepassing van [artikel 444](#), 3^{de} lid WIB 92 geen effectieve uitwerking had, thans door de ontheffing van de bijzondere aanslag wel effectieve uitwerking krijgt.

Inzake BTW werd eiseres in hoger beroep reeds definitief veroordeeld tot een geldboete van 200 % (zie arrest hof van beroep te Antwerpen dd. 28/03/2017, 2015/AR/1365, betekend aan eiseres in hoger beroep op 29/06/2017 en waartegen geen cassatieberoep werd ingesteld).

In casu bestaat er tussen partijen geen betwisting dat de geldboete van 200 % inzake btw en de belastingverhoging van 200 % inzake inkomstenbelastingen een strafrechtelijk karakter hebben, zodat het non bis in idem-beginsel in casu principieel van toepassing is (cfr. Gent 23 maart 2014, bevestigd door Cass. 10 maart 2015).

Volgens eiseres in hoger beroep is er in casu sprake van een schending van het non bis in idem-beginsel.

Volgens de Belgische Staat is het non bis in idem-beginsel in casu in geen geval geschonden.

Het non bis in idem-beginsel betreft een algemeen rechtsbeginsel, ingevolge waarvan een tweede strafrechtelijke berechting (bis) is uitgesloten van dezelfde persoon voor dezelfde feiten (in idem), na een eerste definitieve berechting met een strafrechtelijk karakter. Het algemeen rechtsbeginsel wordt gewaarborgd door de mensenrechtenverdragen met name door artikel 14.7 van het BUPO-verdrag, artikel 4.1 van het zevende aanvullend protocol bij het EVRM en artikel 50 van het Europees Handvest.

Bij de beoordeling van de identiteit van de feiten (idem) dient, in het licht van de internationale verdragsbepalingen en de rechtspraak van het EHRM, onder meer het arrest van 10 februari 2009 Zolotukhin v. Rusland (EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, Zolotukhin vs. Rusland), niet te worden gekeken naar de toegepaste kwalificaties doch wel naar het onderliggende feiten of de onderliggende materiële gedragingen. De strafbare gedragingen die aan de basis liggen en het voorwerp uitmaken van de kwalificaties, dienen dezelfde of substantieel dezelfde te zijn. Bij de beoordeling van de identiteit van de feiten is de onlosmakelijke verbondenheid tussen de strafbare materiële gedragingen onderling naar tijdstip en plaats een essentieel criterium. Er is sprake van dezelfde of substantieel dezelfde feiten wanneer de materiële feiten die achtereenvolgens aan de rechter worden voorgelegd, een geheel van concrete feitelijke omstandigheden vormen, die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp.

Het hof stelt vast dat dezelfde feiten met name de opname in de boekhouding van dezelfde onregelmatige factuur ten grondslag liggen aan huidige sanctie in de personenbelasting als aan de sanctie inzake B.T.W. Het betreft de factuur nr. 362/2008 dd. 12/12/2008 afkomstig van BVBA H. en gericht aan eiseres in hoger beroep voor een bedrag van 7.156 euro + 1.502,76 euro aan BTW (totaal 8.658,76 euro).

Het non bis in idem-beginsel verzet zich tegen een cumulatie van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter. Vereist is dat er sprake is van een eerste definitieve sanctie met een strafrechtelijk karakter, gevolgd door een tweede sanctie, eveneens met een strafrechtelijk karakter. Het staat inmiddels genoegzaam vast dat de belastingverhogingen opgelegd in toepassing van [artikel 444 W.I.B. 1992](#) en [artikel 70 W.B.T.W.](#) een overheersend repressief karakter hebben en bijgevolg sancties van strafrechtelijke aard vormen in de zin van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM en van artikel 50 van het Europees Handvest (G.W.Hof 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.16.1).

De principiële toepassing van het non bis in idem-beginsel kan tevens worden afgeleid uit het recente arrest van het Hof van Cassatie dd. 21 september 2017 (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N) waar het Hof oordeelde over de draagwijdte van het non bis in idem-beginsel bij onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties.

Het is duidelijk dat in casu twee straffen werden opgelegd, één inzake B.T.W. en één in de personenbelasting, voor in wezen dezelfde feiten. Of er echter in casu sprake is van een tweede strafrechtelijke vervolging (bis) dient te worden beoordeeld in het licht van het arrest A en B v. Noorwegen van het EHRM (EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, A en B v. Noorwegen) en van voormeld arrest van het Hof van Cassatie (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N).

Het EHRM oordeelde in het arrest A en B dat twee vervolgingen en dienvolgens twee bestraffingen wel zijn toegestaan indien ze onderdelen vormen van een geïntegreerd sanctiestelsel, wanneer beide procedures en bestraffingen een coherent geheel vormen. Hiertoe dient cumulatief aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan: het moet gaan om parallele procedures en bestraffingen die deel uit maken van een geïntegreerd systeem (1), waarmee verschillende aspecten van sociaal wangedrag (2) op een voorzienbare (3) en proportionele wijze (4) worden aangepakt. Daarbij moet rekening worden gehouden met de substantiële en temporele samenhang van beide procedures, te beoordelen aan de hand van materiële en niet materiële elementen. Ter beoordeling van de materiële samenhang werden de volgende criteria vooropgesteld:

- de procedures moeten complementaire doeleinden dienen en aldus zowel in abstracto als in concreto betrekking hebben op verschillende aspecten van sociaal wangedrag;
- de dubbele vervolging moet voorzienbaar zijn voor de betrokkene in rechte en in de praktijk;
- de dubbele bewijsgaring en dubbele beoordeling van hetzelfde bewijsmateriaal moet vermeden worden door een adequate interactie tussen beide instanties, zodat de vaststelling van een feit in de ene procedure ook bruikbaar is in de andere;
- het is noodzakelijk dat de sanctie die wordt opgelegd in de ene procedure in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de sanctie in de andere procedure.

De temporele samenhang vereist dat het verband tussen de verschillende procedures in tijd voldoende eng moet zijn om de betrokkene te beschermen tegen onzekerheid, uitstel en het gevaar dat procedures zouden worden gerekt.

Het hof stelt vast dat de vervolging inzake B.T.W. en deze in de personenbelasting complementair zijn en elk de bestraffing van een verschillend aspect van fiscale fraude viseren, zijnde inzake B.T.W. in casu de onterechte uitoefening van het recht op aftrek door de aanwending van een valse factuur, waardoor ook het neutraliteitsbeginsel wordt aangetast en in de personenbelasting de ongerechtvaardigde verlaging van de belastbare inkomsten door de aftrek van onbestaande beroepskosten. De dubbele vervolging was ook voorzienbaar door eiseres in hoger beroep. Uit onderzoek van de BBI-Gent was gebleken dat de kwestieuze factuur opgesteld door BVBA H. en ingeboekt bij eiseres in hoger beroep fictief was. De bewijsgaring en beoordeling van de bewijselementen inzake B.T.W. en in de personenbelasting verliep ook tegelertijd. Aangezien het hof gerechtigd is om een administratieve sanctie met een strafkarakter te toetsen aan, onder meer, het evenredigheidsbeginsel en derhalve kan nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, waarbij ook rekening mag worden gehouden met de hoogte van reeds opgelegde sancties, is ook voldaan aan de vierde voorwaarde om te kunnen spreken van twee procedures met een substantiële samenhang.

Er bestaat ook voldoende temporele samenhang tussen beide procedures. De onderzoeks- en aanslagtermijnen inzake de inkomstenbelastingen werden uitgebreid middels aangetekend schrijven van 07/06/2013 en de verjaringstermijn inzake BTW werd uitgebreid middels aangetekend

schrijven van 17 juli 2013. Op 24/10/2013 werd een correctieopgave inzake BTW verstuurd en op 04/12/2013 werd een dwangbevel inzake BTW uitgevaardigd. Inzake inkomstenbelastingen werd op 26/08/2013 een bericht van wijziging verstuurd, op 04/10/2013 een kennisgeving van aanslag van ambtswege en op 28/10/2013 werd de betwiste aanslag in de vennootschapsbelasting ingekohierd.

Het hof is dan ook van oordeel dat in casu sprake is van twee procedures die een coherent geheel vormen, zoals bedoeld door het EHRM in haar arrest A en B. Er is derhalve geen sprake van een dubbele berechting door de navordering van een belastingverhoging in de personenbelasting, na de eerdere definitieve veroordeling tot een B.T.W.-boete voor de aanwending van dezelfde valse factuur. Er ligt dan ook geen schending voor van het non bis in idem-beginsel door het opleggen van een tweede administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter in de personenbelasting, na de definitieve B.T.W.-boete.

Ook de lezing van het arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2017 (Cass. 21 september 2017 F.15.0081.N) leidt tot de vaststelling dat het non bis in idem-beginsel niet is geschonden. Het hof oordeelde dat artikel 4.1 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM niet verhindert dat onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vaststaat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn. Het hof maakt daarbij, zoals blijkt uit de conclusie van advocaat-generaal Van der Fraenen (nr. 3.3.2), toepassing van de principes uiteengezet in het arrest van het EHRM in de zaak A en B v. Noorwegen om te besluiten dat er geen sprake is van een schending van het non bis in idem-beginsel bij het opleggen van twee fiscale administratieve sancties, eveneens inzake B.T.W. als in de inkomstenbelasting, indien er een voldoende nauwe substantiële en temporele samenhang is. Aan deze voorwaarden is ook in casu voldaan, zoals hiervoor besproken.

Er is te dezen geen schending van het non bis in idem-beginsel.

2.2.2 Evenredigheidsbeginsel/toetsing door het hof met volle rechtsmacht:

De rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM, moet de wettigheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. Dit toetsingsrecht moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang. Hierbij mag hij in het bijzonder acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, maar moet hij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met die sanctie. Dit toetsingsrecht houdt niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen (vgl. Cass. 13 februari 2009, nr. F.06.0108.N).

Eiseres in hoger beroep diende een onjuiste aangifte in de vennootschapsbelasting in en nam de kwestieuze fictieve factuur op in haar

boekhouding. De fictieve factuur betrof een bedrag van 7.156 euro + 1.502,76 euro aan BTW.

De aftrek van de BTW werd verworpen in het dwangbevel. De proportionele geldboete die opgelegd werd in de BTW bedroeg 3.000 euro (200 %).

Te dezen wordt in de inkomstenbelasting het bedrag van 7.156 euro als beroepskost verworpen.

Eiser in hoger beroep bediende zich van een vals stuk en handelde met bedrieglijk opzet. De onjuiste aangifte ging duidelijk gepaard met valsheid of gebruik van valse stukken zodat de belastingverhoging van 200 % overeenkomstig [artikel 444](#) WIB 92 en [artikel 226](#) KB/WIB 92 dan ook wettelijk is.

De opgelegde belastingverhoging is voldoende gemotiveerd en staat in redelijke verhouding met de gepleegde inbreuk en met de ernst van de feiten.

De principieel verschuldigde belastingverhoging van 200 % wordt in toepassing van artikel 444, derde lid WIB beperkt zodat het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting opgeteld met het bedrag aan belastingverhoging niet hoger is dan het als bedrijfslast verworpen bedrag van 7.156 euro. De precieze berekening wordt door verweerder in hoger beroep weergegeven in de syntheseconclusies en in de bijlage eraan gehecht (stuk 11 rechtsplegingsdossier) en wordt door eiseres in hoger beroep cijfermatig niet betwist.

Concreet bedraagt de aanslag in de vennootschapsbelasting, zoals herberekend (zie conclusie Belgische Staat en eiseres in hoger beroep), 2.432,32 euro met toepassing van een belastingverhoging van 200 %, waarbij het bedrag van de aanslag beperkt wordt tot het bedrag van de als bedrijfslast verworpen factuur, met name 7.156,00 euro. De principieel verschuldigde belastingverhoging van 4.864,64 euro werd beperkt tot 4.723,32 euro in toepassing van [artikel 444](#), derde lid WIB 92 (Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten).

Het hof is van oordeel dat het opleggen van een belastingverhoging van 200 %, beperkt in toepassing van artikel 444, derde lid W.I.B., in casu evenredig is met de aard en de ernst van de inbreuk en zulks mede rekening houdende met de hoogte van reeds opgelegde B.T.W.-boete van 200 % ten bedrage van 3.000 EUR voor dezelfde feiten (cfr. supra).

Het hof is dan ook van oordeel dat het geheel van de sancties in redelijke verhouding staat met de gepleegde inbreuken inzake btw enerzijds en vennootschapsbelasting anderzijds, en met de ernst van de feiten, zodat de belastingverhoging van 200 % integraal behouden dient te blijven.

Er is geen enkele reden om de belastingverhoging van 200 % kwijt te schelden of om uitstel toe te kennen indien de wet in die maatregel zou hebben voorzien.

2.3 De rechtsplegingsvergoeding

Wat betreft de kosten van de procedure dient er rekening gehouden te worden met de wet van 21.04.2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en de kosten van een advocaat (B.S.31.05.2007).

Eiseres in hoger beroep streeft de ontheffing/vernietiging na van de betwiste aanslag.

Partijen zijn het eens dat de vordering in eerste aanleg zich bevindt in een schaal van 20.000,01 euro tot 40.000,00 euro. Rekening houdende met de indexerings (vanaf 01/03/2011) zoals van toepassing op het ogenblik van uitspraak van het bestreden vonnis bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding in eerste aanleg 2.200 euro, met dien verstande dat de Belgische Staat niet vertegenwoordigd is door een advocaat.

Partijen zijn het eens dat de rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep 1.320 euro bedraagt, met dien verstande dat de Belgische Staat niet vertegenwoordigd is door een advocaat.

De toepassing van het gewijzigde [art. 219](#) WIB 92, neemt niet weg dat eiseres in hoger beroep dient beschouwd te worden als de in het ongelijk gestelde partij.

De diverse aanvoeringen van eiseres in hoger beroep werden in eerste aanleg afgewezen (aanvoering door eiseres in hoger beroep betreffende schending [art. 333](#) WIB 92, niet fictieve factuur, schending van [artikel 354](#) WIB 92, belastingverhoging). In de latere conclusies in eerste aanleg, weliswaar in ondergeschikte orde, heeft de Belgische Staat toepassing gemaakt van de gewijzigde wetgeving (nieuw [art. 219](#) WIB 92). De Belgische Staat vroeg de aanslag te ontheffen in die zin dat de belastbare grondslag 21.718,68 euro bedroeg te belasten tegen het volle tarief met toepassing van een belastingverhoging van 200 %, waarop de eerste rechter terecht inging.

De beslissing van de eerste rechter dient desbetreffende dan ook bevestigd worden.

Overeenkomstig [art. 1017](#) Ger.W dient eiseres in hoger beroep, de in het ongelijk gestelde partij, eveneens in de kosten in hoger beroep gewezen te worden.

De kosten in hoofde van verweerder in hoger beroep worden vereffend op 0 euro rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep bij gebrek aan vertegenwoordiging door een advocaat.

3. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van eiseres in hoger beroep, toelaatbaar doch ongegrond.

Het hof bevestigt het bestreden vonnis in al zijn beschikkingen.

Het hof veroordeelt eiseres in hoger beroep tot de kosten van het geding in hoger beroep.

Het hof vereffent de kosten in hoger beroep in hoofde van verweerder in hoger beroep op 0 euro rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep bij

gebreke aan vertegenwoordiging door een advocaat.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 20 maart 2018 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

C. PRINCEN Raadsheer

E. DE BRAUWER Raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

ARREST 300111015

| | |
|-------------------|---------------|
| Afkondigingsdatum | 20/03/2018 |
| Informatiesoort | Jurisprudence |
| Taal | nl |
| Kluwernummer | 1125914 |

mnr12816996

Hof van Cassatie van België

Arrest

Nr. F.17.0016.N

T.D.

eiser,

vertegenwoordigd door mr. Johan Verbist, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 2000 Antwerpen, Amerikalei 187/302, waar de eiser woonplaats kiest,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de gewestelijk directeur der directe belastingen, met kantoor te 8000 Brugge, G. Vincke Dujardinstraat 4, verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 9051 Gent, Drie Koningenstraat 3, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 5 april 2016.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft op 9 november 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft geconcludeerd.

II. FEITEN EN PROCEDUREVOORGAANDEN

Uit het bestreden arrest blijken de volgende relevante feitelijke gegevens:

- de eiser is gedelegeerd bestuurder van Advanced Technology Company nv (hierna ATC), een trading- en distributiebedrijf in computers en computeronderdelen;
- in 1996 werd een strafrechtelijk onderzoek opgestart naar de activiteiten van ATC na klacht van de Bijzondere Belastinginspectie, die in 1995 met een onderzoek was gestart in verband met btw-carrouselfraude;
- tijdens het strafrechtelijk onderzoek werden in het kader van een rogatoire commissie naar het Groothertogdom Luxemburg door de directeur van de Bank Ferrier Lullin Luxembourg, bij diens verhoor door de Luxemburgse onderzoeksrechter in het bijzijn van zijn Belgische collega, bancaire documenten met betrekking tot de eiser overhandigd;
- de krachtens artikel 20, tweede lid, van het Benelux-verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en rechtshulp in strafzaken tussen het koninkrijk België, het groothertogdom Luxemburg en het koninkrijk der Nederlanden voor de overdracht van de stukken vereiste instemming van de raadkamer van de rechtbank waar de huiszoeking en inbeslagneming hebben plaatsgevonden, niet werd aangevraagd;

- na toelating te hebben gekregen tot inzage en kopieernaam van het strafdossier, heeft de verweerder voor de aanslagjaren 1997 en 1998 berichten van wijziging van de aangifte in de personenbelasting gestuurd aan de eiser waarin werd aangekondigd dat de helft van diverse bedragen die blijkens de voormelde bancaire documenten op een Luxemburgse rekening van de eiser en zijn broer waren gestort door de vennootschappen Intercontinental Stock Exchange (ISE) World Wide Commodities and Trading (WWCT) als brutowinst uit nijverheids- en handelsondernemingen zouden worden belast. Voor het aanslagjaar 1997 betrof het bedrag een 536.738,94 euro aan belastbare winst. Voor het aanslagjaar 1998 een bedrag van 576.717,62 euro.
- de eiser liet telkens weten niet akkoord te gaan met de voorgestelde wijzigingen;
- de verweerder bleef bij zijn voornemen om te belasten en op respectievelijk 23 december 1999 (aanslagjaar 1997) en 20 oktober 2000 (aanslagjaar 1998) werden aanslagen in de personenbelasting gevestigd;
- de door de eiser tegen deze aanslagen ingediende bezwaarschriften werden afgewezen.

De eiser heeft vervolgens een fiscale voorziening ingediend bij de rechtbank van eerste aanleg Brugge (vanaf 1 januari 2014 rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge) waarbij hij de ontheffing van de aanslagen in de personenbelasting vorderde. Hij voerde hierbij onder meer aan dat de in het kader van de rogatoire commissie naar het groothertogdom Luxemburg overhandigde documenten bij toepassing van het Benelux-verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken tussen het koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden slechts aan de verzoekende partij, i.c. België, konden worden overgedragen en er bijgevolg slechts gebruik van kon worden gemaakt op voorwaarde dat dit door de raadkamer van de arrondissementrechtbank van Luxemburg werd goedgekeurd. De eiser voerde aan dat aangezien deze goedkeuring niet werd gevraagd, de kwestieuze bancaire documenten onrechtmatig werden verkregen en dat zij niet konden worden aangewend om ten zijne laste aanslagen in de personenbelasting te vestigen.

Bij vonnis van de rechtbank van eerste aanslag West-Vlaanderen, afdeling Brugge, werd de fiscale voorziening van de eiser ontvankelijk verklaard en werden de op naam van de eiser gevestigde aanslagen in de personenbelasting ontheven ten bedrage van respectievelijk 501.244,50 euro (aanslagjaar 1997) en 532.073,78 euro (aanslagjaar 1998).

De verweerder heeft tegen dit vonnis hoger beroep aangetekend.

Bij arrest van het hof van beroep te Gent van 5 april 2016 werd het hoger beroep ontvankelijk en gegrond verklaard en werd het beroepen vonnis teniet gedaan in zoverre het de ontheffing had bevolen van de belasting zelf.

III. CASSATIEMIDDELEN

De eiser voert in zijn verzoekschrift 2 middelen aan.

Eerste middel

Geschonden wetsbepalingen

- *Artikel 149 van de Grondwet;*
- *de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 en goedgekeurd bij Wet van 13 mei 1955 (B.S., 19 augustus 1955, err. B.S., 29 juni 1961);*
- *de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie;*
- *artikel 20, tweede lid van het Verdrag aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken tussen het Koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden opgemaakt op 27 juni 1962 en goedgekeurd bij de wet van 1 juni 1964 (B.S. 24 oktober 1967);*
- *artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering;*
- *artikel 13 van de wet van 9 december 2004 betreffende de internationale politiële verstrekking van gegevens van persoonlijke aard en informatie met gerechtelijke finaliteit, de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken en tot wijziging van artikel 90ter van het Wetboek van Strafvordering;*
- *het algemeen rechtsbeginsel van de beginselen van behoorlijk bestuur;*
- *het algemeen rechtsbeginsel houdende de eerbiediging van het recht van verdediging.*

Aangevochten beslissing

De appelrechters verklaren het hoger beroep van verweerder tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, gewezen op 4 december 2013 ontvankelijk en gegrond en vernietigen dit vonnis behoudens waar het de vordering van eiser ontvankelijk verklaart.

De appelrechters bevelen de ontheffing van de aanslag, kohierartikel 975.678 voor het aanslagjaar 1997 en van de aanslag, kohierartikel 706.672.138 voor het aanslagjaar 1998, telkens voor het gedeelte dat uit de belastingverhoging bestaat, docht niet voor de belasting zelf.

Verweerder wordt veroordeeld tot terugbetaling van alle bedragen die op grond van de ontheven aanslagen werden geïnd, vermeerderd met de moratoriumintresten.

Elk van de partijen wordt veroordeeld tot het betalen van de gerechtskosten van de beide instanties, in welk geval die kosten niet moeten worden vastgesteld.

Eiser heeft voor de appelrechters laten gelden dat de stukken afkomstig van de bank Ferrier Lullin Luxembourg waarop de betrokken aanslagen lastens eiser werden gesteund, onrechtmatig werden verkregen van de betrokken bankdirecteur toen die in het kader van de in het strafrechtelijk onderzoek uitgevaardigde rogatoire opdracht uit België werd ondervraagd.

Eiser heeft eveneens laten gelden dat, nu de betrokken stukken werden verkregen als gevolg van een in de betrokken bank uitgevoerde huiszoeking, van deze stukken slechts een gebruik kon worden gemaakt op voorwaarde dat zulks door de raadkamer van de Arrondissementrechtbank van Luxemburg werd goedgekeurd. Nu deze goedkeuring nooit werd gevraagd waren de betrokken stukken derhalve volgens eiser onregelmatig bekomen en konden zij dan ook niet worden aangewend om lastens eiser de betrokken aanslagen te vestigen.

Dit verweer wordt door de appelrechters verworpen.

De beslissing van de appelrechters waarbij zij dit verweer verwerpen en oordelen dat voormelde stukken door verweerder toch mochten worden aangewend als basis voor de betwiste aanslagen in de personenbelasting, wordt door hen als volgt met redenen omkleed:

“3.2.2. [Eiser] roept verder in dat de stukken afkomstig van de bank Ferrier Lullin Luxembourg waarop de aanslagen werden gesteund, onrechtmatig werden verkregen van bankdirecteur P.V. toen die in het kader van de rogatoire opdracht van de belgische delegatie werd ondervraagd.

[Eiser] stelt terecht dat de heer V.O.— toen hij op 15 juli 1998 verhoord werd door een Luxemburgse onderzoeksrechter, in het bijzijn van diens Belgische collega (die samen met de politionele ambtenaren die het onderzoek naar ATC uitvoerden op rogatoire commissie in Luxemburg waren) — de stukken gehecht aan het proces-verbaal 55752 van 16 juli 1999 waarop de aanslagen gevestigd zijn, heeft afgegeven om gevolg te geven aan

de beschikking tot huiszoeking en inbeslagname die aan de bank was betekend op 10 juni 1998. Dat was het feitelijk voorwerp van het onderzoek dat door de correctionele rechtbank van Luxemburg werd gevoerd in het kader van de rechtstreekse dagvaarding die [eiser] en zijn broer Hans hadden laten betekenen aan de heer V.O. op grond van de tenlastelegging dat deze laatste door de afgifte van die stukken het bankgeheim had geschonden. In het vonnis van 8 juni 2000 werd de heer V.O. vrijgesproken van die betichting. Die vrijspraak was, niet uitsluitend zoals [verweerder] aanvoert gesteund op de overweging dat de heer V.O. “in de veronderstelling kon verkeren dat hij verplicht was aan het onderzoek mee te werken en dat hij derhalve van de op hem rustende plicht van het bewaren van het bankgeheim ontheven was”. Evengoed was daarbij essentieel dat de heer V.O. de betreffende stukken slechts had meegenomen naar het kabinet van de onderzoeksrechter om gevolg te geven aan de betekende beschikking tot huiszoeking en inbeslagname en die stukken dus niet vrijwillig had afgegeven.

Nu blijkt dat de stukken door de heer V.O. werden afgegeven als gevolg van de procedure van huiszoeking en inbeslagname bij Ferrier Lullin Bank Luxembourg, kon van de stukken slechts gebruik gemaakt worden op voorwaarde dat dit door de raadkamer van de Arrondissementsrechtbank van Luxemburg werd goedgekeurd.

Dat vloeit immers voort uit de artikelen 20 en 24 van het Benelux-verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en rechtshulp in strafzaken tussen het koninkrijk België, het groothertogdom Luxemburg en het koninkrijk der Nederlanden,

Lid 1 en 2 van artikel 20 van dat verdrag luiden als volgt:

1. Op verzoek van de verzoekende partij zal de aangezochte Partij voor zover zulks krachtens haar wetgeving is toegestaan, de voorwerpen in beslag nemen:

a) die kunnen dienen als stukken van overtuiging;

b) die afkomstig zijn van het strafbare feit en hetzij voor; hetzij na de overlevering van de aangehouden persoon worden gevonden;

en deze overdragen.

2. De overdracht is onderworpen aan de goedkeuring van de Raadkamer van de rechtbank waar de huiszoeking en inbeslagneming hebben plaatsgevonden. De Raadkamer beslist of de in beslag genomen voorwerpen geheel of gedeeltelijk aan de verzoekende Partij worden overgedragen. Zij kan de teruggave bevelen van voorwerpen die niet rechtstreeks betrekking hebben op het feit dat de verdachte wordt te laste gelegd en beslist in voorkomend geval op bezwaren van derden die houder waren van het voorwerp, of van andere rechthebbenden.

Artikel 24, 2de lid van het Verdrag luidt als volgt:

2. Rogatoire commissies echter, die strekken tot een huiszoeking of een inbeslagneming, zullen slechts worden uitgevoerd voor feiten welke op grond van dit verdrag aanleiding kunnen geven tot uitlevering, en onder het voorbehoud uitgedrukt in artikel 20, lid 2.

Die goedkeuring werd nochtans niet gevraagd wat als een onregelmatigheid van de procedure tot bekomen van de betreffende stukken moet worden beschouwd.

[Verweerder] roept evenwel met reden in dat die schending niet kan beletten dat gebruik wordt gemaakt van die stukken omdat de werkwijze de toetsing aan de zogenaamde 'fiscale Antigoon' (o.a. Cass. 22 mei 2015, rolnr. F.13.0077.N, www.juridat.be) kan weerstaan. Dat de feiten dateren van vóór die rechtspraak kan daaraan niets veranderen. De principes van de 'fiscale Antigoon', behoren tot het recht op zich; ze zijn niet op of met ingang van een bepaald moment 'ingevoerd'. Het heeft de feitenrechter steeds vrijgestaan te beoordelen of van bepaalde bewijsstukken gebruik kon worden gemaakt.

De vragen die in verband met de zogenaamde 'fiscale Antigoon' moeten onderzocht worden zijn:

- Druist deze wijze van verkrijgen van de stukken in tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht?

of

- Brengt het gebruik van de stukken het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang?

Het volstaat dat op één van de vragen positief moet worden geantwoord.

Het hof is van oordeel dat bij een behoorlijk handelende overheid wel het besef moest bestaan dat de stukken met concrete informatie over de bankverrichtingen van een klant, afgegeven door een Luxemburgse bank, normaal gezien niet zomaar (en dus niet vrijwillig) door die bankier worden overhandigd. Die overheid moet dus geweten hebben dat de bankier de stukken had overhandigd wegens (onder druk van) de aan de bank betekende huiszoeking en inbeslagname en dus niet vrijwillig gebeurde. Er zijn evenwel geen aanwijzingen dat het besef bestond dat het gebruik van die stukken in die omstandigheden had moeten toegelaten worden door een (bijkomende) beslissing van de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg.

Ongeacht de vraag of er dan sprake is van een zuiver formele onregelmatigheid, moet het gebruik van de stukken hoe dan ook niet geacht worden 'onder alle omstandigheden ontoelaatbaar' te zijn. De stukken pasten immers in een onderzoek waarbij zeer ernstige inbreuken ten laste werden gelegd van de geïntimeerde en zijn broer Tom en dit in verband met een btw-carrousel fraude. Het betreffende bankgeheim was niet absoluut. Het bankgeheim in Luxemburg bestond door het toepasselijk maken van het beroepsgeheim voorzien in artikel 458 Code Pénal (CP) op medewerkers in de financiële sector door artikel 41 van de wet van 3 april 1993 op de financiële sector (loi du 3 avril 1993 relative au secteur financier). Het betreffende artikel 458 CP stemt in wezen overeen met het Belgische artikel 458 Swb. en luidt als volgt:[...]

Art. 458. Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens; sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur

confie, qui\ hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 10.000 francs à 50.000 francs (door het hof vrij vertaald als: Geneesheren, heekundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte en buiten het geval dat de wet hen verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboete van 10.000 frank tot 50.000 LUF.).

Het genoemde artikel 41, lid 1 en 2 van de wet van 3 april 1993 op financiële sector luidt als volgt:

1. Les administrateurs, les membres des organes directeurs et de surveillance, les dirigeants, les employés et les autres personnes qui sont au service des établissements de crédit et des autres professionnels du secteur financier visé à la partie 1 de la présente loi, sont obligées de garder secrets les renseignements confiés à eux dans le cadre de leur activité professionnelle ou dans l'exercice de leur mandat La révélation de tels renseignements est punie des peines prévues à l'article 458 du Code pénal,

2. L'obligation au secret cesse lorsque la révélation d'un renseignement est autorisée ou imposée par ou en vertu d'une disposition législative, même antérieure à la présente loi.

(Wat het hof vrij vertaalt als:

1. De bestuurders, de leden van de bestuursorganen en de toezichthoudende organen, de zaakvoerders, de werknemers en de andere personen die in dienst zijn van de kredietinstellingen en de andere beroepsgroepen van de financiële sector bedoeld in deel 1 van deze wet, zijn verplicht de inlichtingen die hun worden toevertrouwd in het kader van hun beroepswerkzaamheid, geheim te houden. De bekendmaking van dergelijke inlichtingen wordt bestraft met de in artikel 458 van het strafwetboek bedoelde straffen.

2. De verplichting tot geheimhouding neemt een einde wanneer de bekendmaking van een inlichting wordt toegestaan of opgelegd bij of op grond van een wettelijke bepaling, zelfs indien deze van vóór deze wet dateert).

In het arrest D.W. van 10 december 2002 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie onder randnummer 30 de volgende overweging genoteerd:

Volgens de Luxemburgse regering hebben deze bepalingen extraterritoriale werking, Dit geldt evenwel ook voor het naar Luxemburgs recht geldende beginsel dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid niet geldt wanneer iemand door het gerecht als getuige wordt gehoord. Het begrip gerechtelijke autoriteiten in artikel 458 van het Luxemburgse strafwetboek omvat volgens de Luxemburgse regering immers niet alleen de Luxemburgse gerechtelijke autoriteiten, maar ook die van andere lidstaten. Ook de verdachte kan, wanneer hij door het gerecht wordt gehoord informatie verstrekken die onder het bankgeheim valt (HvJ, 10 december 2002, zaak 0153/00, via www.curia.europa.eu).

In die zaak had de Turnhoutse onderzoekrechter een prejudiciële vraag gesteld in een zaak waar de verdachte (onder andere) fiscale fraude werd ten laste gelegd. Op grond van de overweging dat, gelet op de interpretatie door de Luxemburgse overheid dat het bankgeheim niet aan de buitenlandse (Belgische) gerechtelijke overheid kon worden toegeworpen, achtte het Hof van Justitie het zelfs niet nodig de prejudiciële vraag te beantwoorden (zie randnummer 37). Dat is trouwens ook aangenomen door de Luxemburgse correctionele rechtbank in het vonnis van 8 juni 2000 (pagina 19).

Tegen deze achtergrond, is het hoe dan ook onwaarschijnlijk dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen.

In verhouding tot de ernst van de tenlasteleggingen uit het strafonderzoek, weegt de onregelmatigheid onvoldoende zwaar om het gebruik van de betreffende stukken te beletten.

Vermits de stukken niets meer hebben bijgebracht dan werkelijke feiten (financiële verrichtingen) waarvan [eiser] kennis heeft kunnen krijgen (zelfs al in 1998, wat blijkt uit de gevoerde procedure voor de Luxemburgse correctionele rechtbank), en hij trouwens, samen met zijn broer als geen ander van de verrichtingen op de hoogte was (voordien dus al) valt niet in te zien dat hij zich niet heeft kunnen wapenen tegen de gevolgen die verbonden werden aan de informatie die erin vervat zat (in het bijzonder voor de appellant als fiscale administratie). [Eiser] heeft zich in het bezwaar en de gerechtelijke fase van het huidige fiscale geschil met alle middelen kunnen verweren. Bijgevolg zijn ook zijn rechten van de verdediging gerespecteerd.

Ook dit middel is dus ongegrond.”

(bestreden arrest, bladzijden 12 tot en met 16)

Grieven

Eerste onderdeel

De appelrechters onderzoeken het door eiser gevoerde verweer over de wettelijkheid van de wijze waarop de stukken afkomstig van de bank Ferrier Lullin Luxembourg werden aangewend om de lastens eiser gevestigde aanslagen te vestigen.

Zij stellen vooreerst vast dat deze stukken werden verkregen ter gelegenheid van een rogatoire opdracht vanuit België naar Luxemburg.

In tegenstelling tot wat door verweerder voor de eerste rechter werd voorgehouden oordelen de appelrechters uitdrukkelijk dat de betrokken stukken door de betrokken bankdirecteur werden afgegeven om gevolg te geven aan de beschikking tot huiszoeking en inbeslagname die aan de bank was betekend op 10 juni 1998 (bestreden arrest, bladzijde 13, eerste alinea).

Waar verweerder voor de feitenrechter steeds heeft verdedigd dat deze stukken vrijwillig door de betrokken bankdirecteur waren afgegeven stellen de appelrechters terecht en onaanastbaar vast dat de betrokken bankdirecteur de betrokken stukken slechts had mee-

genomen naar het kabinet van de onderzoeksrechter om gevolg te geven aan de betekende beschikking tot huiszoeking en inbeslagname en dat die stukken dus niet vrijwillig werden afgegeven (bestreden arrest, bladzijde 13, eerste alinea in fine).

Terecht oordelen de appelrechters vervolgens dat nu blijkt dat de stukken middels een huiszoeking werden verworven, uit de artikelen 20 en 24 van het Beneluxverdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en rechtshulp in strafzaken tussen België, het Groot-hertogdom Luxemburg en Nederland volgt dat van deze stukken slechts gebruik kon worden gemaakt op voorwaarde dat de overhandiging ervan door de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg werd goedgekeurd.

De appelrechters stellen in dit verband vast dat deze goedkeuring niet werd gevraagd en dat zulks als een onregelmatigheid van de procedure tot het bekomen van de betreffende stukken moet worden beschouwd (bestreden arrest, bladzijde 14, tweede alinea).

De appelrechters onderzoeken vervolgens op de bladzijden 14 tot en met 16 van het bestreden arrest welk gevolg aan deze onregelmatigheid dient te worden voorbehouden en/of zulks in het bijzonder tot gevolg heeft dat geen gebruik had mogen worden gemaakt en geen gebruik meer mag worden gemaakt van de betrokken stukken.

Hierbij oordelen de appelrechters dat de rechtspraak van Uw Hof in verband met de toetsing aan de zogenaamde "fiscale Antigoon" moet worden doorgevoerd en dat deze toetsing impliceert dat twee vragen dienen te worden onderzocht:

Druist deze wijze van verkrijgen van stukken in tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht?

Brengt het gebruik van de stukken het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang?

Bij hun onderzoek van de eerste vraag oordelen de appelrechters dat bij een behoorlijk handelende overheid wel het besef moest bestaan dat de stukken met concrete informatie over de bankverrichtingen van een klant normaal gezien niet zomaar (en dus niet vrijwillig) door die bankier worden overhandigd. Zij oordelen eveneens dat die overheid dus moet geweten hebben dat de bankier de stukken had overhandigd wegens de aan de bank betekende huiszoeking en dat deze overhandiging dus niet vrijwillig gebeurde (bestreden arrest, bladzijde 14).

Nu de onregelmatigheid die door de appelrechters is vastgesteld bestaat uit de omstandigheid dat na de inbezitneming van de betrokken stukken geen goedkeuring werd gevraagd aan de arrondissementsrechtbank van Luxemburg om deze stukken aan de Belgische autoriteiten over te maken zijn deze overwegingen die enkel betrekking hebben op de vraag of de overheid moet hebben geweten dat de overhandiging van de stukken op een gedwongen wijze gebeurde, niet relevant. Zij hebben immers geen betrekking op de aan de vastgestelde fout van verweerder te verbinden gevolgen.

Met betrekking tot de eigenlijke onregelmatigheid die door de appelrechters werd vastgesteld en waarvan zij de gevolgen op de huidige rechtspleging onderzoeken oordelen zij: “Er zijn evenwel geen aanwijzingen dat het besef bestond dat het gebruik van die stukken in die omstandigheden had moeten toegelaten worden door een (bijkomende) beslissing van de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg” (bestreden arrest, bladzijde 14, vijfde alinea in fine).

Uit deze vaststelling leiden de appelrechters vervolgens af dat, ongeacht de vraag of er dan sprake is van een zuiver formele onregelmatigheid, het gebruik van de stukken hoe dan ook niet geacht moet worden onder alle omstandigheden ontoelaatbaar te zijn. Hieraan wordt nog toegevoegd dat de stukken pasten in een onderzoek waarbij zeer ernstige inbreuken ten laste werden gelegd van eiser en dit in verband met een btw-carrouselfraude (bestreden arrest, bladzijde 14 in fine).

Hieraan voegen de appelrechters nog toe dat het bankgeheim niet absoluut was in Luxemburg enerzijds – niet relevant want geen betrekking hebbende op de gevolgen van de fout bestaande uit de afwezigheid van goedkeuring door de arrondissementsrechtbank van Luxemburg - en dat tegen deze achtergrond het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen anderzijds (bestreden arrest, bladzijde 14 in fine tot en met 16).

De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en zo daartoe gronden aanwezig zijn voor het opleggen van een verhoging of een boete.

Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces: behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt. De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formele karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.

De appelrechters, die hebben vastgesteld dat de verkrijging en het gebruik van de betrokken bankstukken door een onregelmatigheid is aangetast stellen bij het onderzoek naar de toelaatbaarheid van deze gegevens op fiscaal gebied vast:

Dat er geen aanwijzingen zijn dat het besef bestond dat het gebruik van die stukken in die omstandigheden had moeten toegelaten worden door een beslissing van de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg;

Dat de stukken pasten in een onderzoek waarbij zeer ernstige inbreuken ten laste werden gelegd van eiser en zijn broer;

Dat het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen;

Dat in verhouding tot de ernst van de tenlasteleggingen uit het strafonderzoek de onregelmatigheid onvoldoende zwaar weegt om het gebruik van de betreffende stukken te beletten.

De dubbele Antigoontoets die door de appelrechters op bladzijde 14 van het bestreden arrest wordt doorgevoerd bestaat uit twee vragen, waarbij de tweede vraag betrekking heeft op het recht op een eerlijk proces van de betrokken belastingplichtige.

De door de appelrechters gedane vaststellingen dat de stukken pasten in een onderzoek waarbij zeer ernstige inbreuken ten laste werden gelegd van eiser, dat het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen en dat in verhouding tot de ernst van de tenlasteleggingen uit het strafonderzoek, de onregelmatigheid onvoldoende zwaar weegt om het gebruik van de betreffende stukken te beletten hebben, zoals overigens ook het geval is bij de toepassing van artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering, betrekking op de vraag of de onregelmatigheid al dan niet het recht van de betrokken rechtsonderhorige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

Deze door de appelrechters gedane vaststellingen hebben dan ook enkel betrekking op de tweede door hen gestelde vraag, met name of het gebruik van de stukken het recht van eiser op een eerlijk proces in het gedrang heeft gebracht.

Met betrekking tot de eerste vraag, met name of de wijze van verkrijgen van de stukken indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht oordelen de appelrechters enkel dat er “geen aanwijzingen zijn dat het besef bestond dat het gebruik van die stukken in die omstandigheden had moeten worden toegelaten door een beslissing van de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg” (bestreden arrest, bladzijde 14, vijfde alinea, in fine).

Hiermee stellen de appelrechters alleen vast dat de overheid zich concreet op dat ogenblik niet bewust was van het feit dat een goedkeuring diende te worden bekomen van de arrondissementsrechtbank te Luxemburg. Dit is onbetwistbaar en maakt juist de onregelmatigheid uit.

Deze vaststelling volstaat evenwel niet om de eerste door de appelrechters gestelde vraag ontkennend te beantwoorden. Wanneer immers volgens de ‘fiscale Antigoon’ de afweging

dient te worden gemaakt of deze handelwijze al dan niet zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, hadden de appelrechters niet alleen dienen te onderzoeken of de overheid zich op dat ogenblik bewust was van de noodzaak van een goedkeuring door de arrondissementsrechtbank van Luxemburg – wat de onregelmatigheid uitmaakt - maar hadden zij ook dienen te onderzoeken of, niettegenstaande dit besef op dat ogenblik niet bestond, van een redelijk handelende overheid niet kan worden verwacht dat dit besef had moeten bestaan.

De loutere vaststelling dat de overheid zich van de wettelijke en verdragsrechtelijke noodzaak van een bijkomende goedkeuring door de arrondissementsrechtbank te Luxemburg niet bewust was volstaat niet wanneer de feitenrechter ook niet onderzoekt of vaststelt dat de overheid zich hier ook niet van bewust diende te zijn.

De omstandigheid dat de overheid ingevolge een nalatigheid een door haar uitgevaardigde wettelijke bepaling niet toepast sluit immers niet uit dat deze omstandigheid getuigt van een dermate zware en niet verontschuldigbare fout dat het gebruik van het betrokken bewijs ontoelaatbaar moet worden geacht.

Het is immers duidelijk dat een door de overheid begane onregelmatigheid bij de bewijsvergaring, zelfs indien zij niet opzettelijk is gepleegd en zelfs indien onbewust een fout werd gepleegd, wel degelijk onder omstandigheden kan beschouwd worden als een nalatigheid of een niet verontschuldigbare fout die van een behoorlijk handelende overheid niet moet worden verwacht en ook niet kan worden aanvaard.

Artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering laat immers uitdrukkelijk ruimte voor de omstandigheid en de afweging dat de onrechtmatigheid, zelfs indien zij niet opzettelijk werd gepleegd, een niet te verontschuldigen onachtzaamheid uitmaakt die eveneens tot gevolg heeft dat het betrokken bewijsmateriaal niet lastens een rechtsonderhorige mag worden aangewend.

De appelrechters stellen enkel vast dat de overheid niet besepte dat het gebruik van die stukken had moeten worden goedgekeurd door de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg doch onderzoeken geenszins of dergelijke houding van de overheid niet moet worden beschouwd als een niet verontschuldigbare fout, die noopt tot de wering van het aldus verworven bewijsmateriaal.

Nu de appelrechters aldus oordelen dat het in Luxemburg bij de betrokken bank verworven bewijsmateriaal door de overheid mocht worden gebruikt zonder te onderzoeken of de houding van de overheid niet tot gevolg heeft dat zij een niet te verontschuldigen onachtzaamheid uitmaakt die zich in alle omstandigheden verzet tegen het gebruik van deze stukken, verantwoordt zij hun beslissing niet naar recht (schending van artikel 6 EVRM, artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering, artikel 13 van de wet van 19 december 2004, artikel 20, tweede lid van het Verdrag aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken tussen het Koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden opgemaakt op 27 juni 1962 en goedge-

keurd bij de wet van 1 juni 1964, het algemeen rechtsbeginsel houdende de eerbiediging van het recht van verdediging en het algemeen rechtsbeginsel van de beginselen van behoorlijk bestuur).

Tweede onderdeel

In zijn regelmatig voor de appelrechters ingediende conclusie heeft eiser met betrekking tot de rechtmatigheid van het gebruik van de betrokken bankstukken lastens hem uitdrukkelijk verweer gevoerd.

Hierbij heeft hij niet alleen laten gelden dat niet kon verwezen worden naar het arrest van Uw Hof van 22 mei 2015 doch heeft hij eveneens laten gelden dat het gebruik van deze stukken zou indruisen tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. In dit verband heeft hij uitdrukkelijk laten gelden dat uit de Antigoonrechtspraak in strafzaken blijkt dat bij de beoordeling van de vraag of het gebruik van het onrechtmatig verkregen bewijs het recht op een eerlijk proces in het gedrang brengt, de niet te verontschuldigen onachtzaamheid wordt gelijk gesteld met het opzettelijk karakter van de begane onrechtmatigheid.

Tevens heeft hij laten gelden dat de onrechtmatigheid dan ook opzettelijk werd begaan ten einde het recht op controle te ontzeggen en dat minstens de onderzoeksrechter dat moet hebben geweten zodat een dergelijke mate van onachtzaamheid dan ook niet verschoonbaar is.

Eiser heeft dit verweer in zijn appelconclusie als volgt aangevoerd:

“79. Eveneens ten onrechte wordt door appellant verwezen naar het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015, waarmee de ‘fiscale Antigoontoets’ werd aangenomen. In dat arrest preciseert het Hof van Cassatie:

“Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.”

Vooreerst betwist [eiser] de toepasselijkheid van deze (nieuwe) rechtspraak in onderhavige zaak, aangezien de toepassing ervan een inbreuk zou uitmaken op diverse algemene rechtsbeginselen, te weten:

- *het algemeen rechtsbeginsel van de voorrang van de internationale rechtsnorm met rechtstreekse werking in de interne rechtsorde op alle nationale rechtsnormen;*
- *het algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk bij de toepassing van het nationale recht, de nationale rechter de nationale rechtsnorm dusdanig moet uitleggen dat deze overeenstemt met de relevante internationale rechtsnorm of -normen met rechtstreekse werking in de interne rechtsorde;*
- *het algemeen rechtsbeginsel van internationaal publiekrecht dat afspraken moeten worden nagekomen (pacta sunt servanda)*
- *het algemeen rechtsbeginsel van internationaal publiekrecht dat niemand zich op zijn eigen fout mag beroepen of niemand voordeel mag halen uit zijn eigen fout (nemo auditur suam turpitudinem allegans of nemo ex propria turpitudine commodum capere potest);*
- *het algemeen rechtsbeginsel van internationaal publiekrecht dat een onrechtmatige situatie geen rechten vermag te creëren (ex injuria jus non oritur).*

Uit die algemene rechtsbeginselen volgt dat de overheid geen voordeel mag halen uit de eigen fout.

Bovendien vloeit uit artikel 13 EVRM voort dat eenieder die geconfronteerd wordt met een schending van het EVRM recht heeft op daadwerkelijk rechtsherstel, dat in principe moet bestaan uit een restitutio in integrum.

Het staat vast de strafvordering verjaard is gebleken en onvermijdelijk ook dat de redelijke termijn om te worden berecht (artikel 6.1 EVRM) is overschreden. De onrechtmatigheid die [eiser] aanvoert, dateert uit 1998. Op dat ogenblik was nog de algemene regel dat onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken altijd diende te worden geweerd (de ommekeer in strafzaken dateert pas van 14 oktober 2003).

Derhalve mag de overheid zich al helemaal niet beroepen op een nieuwe wending in de rechtspraak die dateert van 22 mei 2015, i.e. 17 jaar na de onrechtmatigheid en lang na de overschrijding van de redelijke termijn. De overheid zou zich op die rechtspraak immers ook niet hebben kunnen beroepen, mocht zij niet eerst zelf aan de basis hebben gelegen van een overschrijding van de redelijke termijn.

In tweede orde wijst [eiser] er op dat, zelfs met toepassing van de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie, nog steeds besloten moet worden tot wering van het in Luxemburg verkregen onrechtmatig bewijs.

Er moet immers worden vastgesteld dat het gebruik ervan zou indruisen tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, alsook dat het gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang zou brengen. Daarbij kan rekening gehouden worden met de volgende overwegingen:

- *De verplichting tot goedkeuring door de Raadkamer te Luxemburg betreft een vormvoorschrift dat allerminst een louter formeel karakter heeft.*

- Het niet nakomen van deze verplichting heeft een rechtstreekse weerslag gehad op het recht die door de norm wordt beschermd, met name het recht op controle door een onafhankelijke en onpartijdige rechter van het land waar het bewijs wordt verzameld.

- Uit de Antigoonrechtspraak in strafzaken blijkt dat met het opzettelijk karakter van de begane onrechtmatigheid wordt gelijkgesteld de niet te verontschuldigen onachtzaamheid (zie bijv. Cass. 23 september 2008, AR P.08.0519.N, T.Strafr. 2009, 151, met noot F. SCHUERMANS). Uit de door [eiser] geschetste feiten blijkt dat onderzoeksrechter Bloch wist dat er geen sprake was van vrijwilligheid en dus dat controle door de Raadkamer te Luxemburg vereist was. De onrechtmatigheid werd dan ook opzettelijk begaan teneinde [eiser] het recht op controle te ontfagen. Minstens moest hij dat hebben geweten, zodat een dergelijke mate van onachtzaamheid dan ook niet verschoonbaar is.

- Overeenkomstig artikel 13 van de wet van 9 december 2004 betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken mag in België trouwens geen gebruik worden gemaakt van bewijsmateriaal dat in het buitenland op onregelmatige wijze is verzameld indien de onregelmatigheid volgens het recht van de Staat waarin het bewijsmateriaal is verzameld volgt uit de overtreding van een op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvereiste; welnu, op het ogenblik van de onrechtmatigheid was het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in Luxemburg volstrekt uitgesloten (D. SPIELMANN & A. SPIELMANN, *Droit pénal général luxembourgeois*, Bruylant, 2002, p. 169).

- Gelet op de strenge bescherming van het bankgeheim in Luxemburg ten tijde van de aangevoerde onrechtmatigheid (1998) is het aannemelijk dat een controle door de Raadkamer te Luxemburg tot gevolg zou hebben gehad dat de door de heer V.O. afgegeven stukken niet als bewijs mochten worden gebruikt; het zou dan ook een schending van het recht op een eerlijk proces uitmaken om dat bewijs toch aan te wenden wanneer het recht op die rechterlijke controle aan [eiser] werd ontzegd door een fout van de overheid zelf."

(appelconclusie eiser, bladzijden 36 tot en met 38, onderlijning door eiser)

Aldus heeft eiser in zijn regelmatig voor de appelrechters ingediende syntheseconclusie uitdrukkelijk laten gelden dat, ook al zou de overheid niet beseft hebben dat het gebruik van die stukken had moeten worden goedgekeurd door de arrondissementsrechtbank van Luxemburg, eveneens diende te worden onderzocht of dergelijke houding van de overheid niet moet worden beschouwd als een niet te verontschuldigen fout, die noopt tot de weging van het betrokken bewijsmateriaal. Hierbij heeft eiser uitdrukkelijk verwezen naar de rechtspraak van Uw Hof die oordeelt dat met het opzettelijk karakter van de begane onrechtmatigheid een niet te verontschuldigen onachtzaamheid wordt gelijkgesteld.

Nu, zoals in het eerste onderdeel van het middel aangegeven, de appelrechters enkel vaststellen dat de overheid niet besepte dat het gebruik van die stukken had moeten worden goedgekeurd door de arrondissementsrechtbank van Luxemburg maar niet onderzoeken of dergelijke houding al dan niet een niet te verontschuldigen fout uitmaakt beantwoorden zij geenszins het door eiser in dit verband in zijn syntheseconclusie aangevoerde verweer.

Aldus voldoet het bestreden arrest niet aan het vormvereiste van artikel 149 van de Grondwet.

Derde onderdeel

De appelrechters oordelen dat, tegen deze achtergrond, het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen (bestreden arrest, bladzijde 16, tweede alinea).

Op deze grond oordelen de appelrechters dat de betrokken bankstukken, ook al werd hun verkrijging en overhandiging aan de Belgische overheid niet goedgekeurd door de raadkamer van de arrondissementsrechtbank te Luxemburg, wel degelijk door de fiscale overheid mochten worden gebruikt teneinde ten laste van eiser een aanslag te vestigen.

Zoals de appelrechters zelf oordelen dient vooreerst te worden onderzocht of de wijze van verkrijgen van de stukken al dan niet indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.

De loutere overweging dat het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen laat geenszins toe het gebruik van deze onregelmatig bekomen stukken toe te laten.

Deze overweging heeft immers geen betrekking op de houding van een behoorlijk handelende overheid noch op de vraag of het recht op een eerlijk proces van de betrokken belastingplichtige al dan niet werd geschonden. Hiermee geven de appelrechters enkel uiting aan een loutere hypothese die geenszins kan worden bewezen en die geenszins in verband staat met de vraag naar het al dan niet behoorlijk handelen van de betrokken overheid noch met de vraag of het gebruik van de stukken het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

In zoverre de appelrechters derhalve het gebruik van de betrokken bankstukken door de fiscale overheid toelaten op grond van de loutere hypothese dat het hoe dan ook onwaarschijnlijk is dat de raadkamer zijn toelating niet zou hebben gegeven aan de Belgische onderzoekers om de stukken als bewijsstukken mee te nemen, verantwoordt zij hun beslissing niet recht (schending van artikel 6 EVRM, artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering, artikel 13 van de wet van 19 december 2004, artikel 20, tweede lid van het Verdrag aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken tussen het Koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden opgemaakt op 27 juni 1962 en goedgekeurd bij de wet van 1 juni 1964, het algemeen rechtsbeginsel houdende de eerbiediging van het recht van verdediging en het algemeen rechtsbeginsel van de beginselen van behoorlijk bestuur).

Vierde onderdeel

Artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 12 december 2007 bepaalt dat eenieder recht heeft op de eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.

Artikel 8 van voormeld Handvest bepaalt onder meer dat eenieder recht heeft op de bescherming van zijn persoonsgegevens.

Artikel 47 van voormeld Handvest bepaalt dat eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Artikel 8 EVRM heeft, net zoals artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, voornoemd, betrekking op het recht op de eerbiediging van het privéleven, het gezinsleven, het huis en de briefwisseling.

Het doorgeven van bancaire informatie in de onderhavige zaak was gebaseerd op het Benelux-verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken. Zoals de appelrechters vaststellen blijkt dat de bepalingen van dit Benelux-verdrag werden geschonden.

Zelfs indien niet elke wetsschending dient te leiden tot een schending van het privéleven is zulks evenwel het geval indien de overtreding van de wettelijke bepaling cruciaal is in het kader van de rechtsbescherming van het privéleven.

De noodzaak van een goedkeuring van de overdracht van de betrokken informatie door de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg strekte er manifest toe door een rechter te laten nagaan of de verwerving van de betrokken informatie en de overhandiging van de betrokken informatie wettelijk was en in het bijzonder om na te gaan of de inbeslaggenomen voorwerpen wel degelijk rechtstreeks betrekking hebben op de ten laste gelegde feiten.

Het doorgeven van bancaire informatie van natuurlijke personen, zoals eiser, vormt steeds een inmenging in het privéleven. Net zoals medische gegevens moet worden aangenomen dat fiscale gegevens een gevoelige aard hebben en derhalve betrekking hebben op het privéleven van een natuurlijk persoon.

Hieruit volgt dat bij de vraag of de overhandiging van bankgegevens aan een nationale autoriteit rechtsgeldig is deze overhandiging ook dient te worden getoetst aan de bepalingen van artikel 8 EVRM en artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Uit deze bepalingen volgt immers dat de overhandiging van deze gegevens slechts mogelijk is indien de wettelijk bepaalde procedures daartoe werden nageleefd.

In dit verband heeft het Europees Hof van Justitie reeds uitdrukkelijk geoordeeld dat, indien de nationale rechter vaststelt dat een belastingplichtige de mogelijkheid tot controle van de verkregen gegevens niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure gebruikt met schending van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, hij deze bewijzen buiten be-

schouwing moet laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.

Het staat vast dat de bankgegevens die in Luxemburg aan de Belgische autoriteiten werden overhandigd betrekking hebben op het privéleven van eiser. De appelrechters stellen eveneens vast dat de overhandiging van deze gevoelige gegevens aan de Belgische autoriteiten niet gebeurd is overeenkomstig de wettelijk voorgeschreven wijze en inzonderheid zonder dat de raadkamer van de arrondissementsrechtbank van Luxemburg de toelating heeft gegeven om deze gegevens aan de Belgische autoriteiten te overhandigen.

Hieruit volgt dat gegevens die het privéleven van eiser betreffen in de zin van artikel 8 EVRM en artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aan de Belgische autoriteiten werden overhandigd en op grond hiervan een fiscale aanslag werd gevestigd zonder dat een noodzakelijke goedkeuring van een rechterlijke autoriteit in de staat waar deze gegevens werden verzameld voorlag, en dit terwijl nochtans het Benelux-verdrag uitdrukkelijk de noodzaak van deze goedkeuring in het licht stelt.

Het gegeven dat de betrokken gegevens betrekking hebben op het privéleven van eiser als natuurlijke persoon in de zin van artikel 8 EVRM en artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en dat deze gegevens aan de autoriteiten werden overhandigd zonder de voorgeschreven procedure te volgen rechtvaardigt op zich de conclusie dat door deze wijze van overhandiging, en zelfs indien moet aangenomen worden dat de overheid zich van de noodzaak van een bijkomende goedkeuring door de arrondissementsrechtbank te Luxemburg niet bewust was, een grondrecht van eiser werd geschonden.

In geval van een schending van een grondrecht kan dan ook onmogelijk worden aangenomen, zoals de appelrechters nochtans doen, dat de betrokken wijze van verkrijgen van de stukken niet indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.

Nu de appelrechters dit bewijs toch toelaten en oordelen dat verweerder de betrokken bankgegevens en stukken mocht aanwenden voor het vestigen van de betwiste fiscale aanslagen lastens eiser verantwoordt zij dan ook hun beslissing niet naar recht. (Schending van alle in het middel aangehaalde wetsbepalingen en algemene rechtsbeginselen, met uitzondering van artikel 149 van de Grondwet).

Tweede middel

Geschonden wetsbepalingen

- *Artikel 327 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992;*
- *het algemeen rechtsbeginsel houdende de eerbiediging van het recht van verdediging.*

Aangevochten beslissing

Eiser heeft in zijn regelmatig voor de appelrechters ingediende conclusie laten gelden dat de inzage in het strafdossier dient te worden gedaan door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen en dat in dit dossier geenszins blijkt wie concreet de inzage van het strafdossier lastens eiser heeft verricht en dat derhalve niet blijkt dat het dossier concreet werd ingezien door een ambtenaar die daartoe wettelijk bevoegd was.

De appelrechters oordelen dat de bevoegdheid tot inzage kan worden gedelegeerd en dat deze delegatie geenszins op enige vormelijke wijze moet worden bewezen.

Zij oordelen tevens dat men er mag van uitgaan dat de griffie de inzage zal geweigerd hebben wanneer zich onbevoegde personen aanbieden en dat derhalve uit het feit dat inzage werd bekomen dan ook het vermoeden kan worden afgeleid dat zich daartoe een bevoegd ambtenaar, hier meer bepaald een ambtenaar belast met de vestiging, voorzien van de vereiste toelating, heeft aangeboden ter griffie.

De beslissing van de appelrechters waarbij zij aldus oordelen wordt door hen als volgt met redenen omkleed:

“3.5. Over artikel 327, § 1, 1ste en 2de lid WIB92 – inzage verleend aan de ambtenaar die daartoe uitdrukkelijk toelating had gekregen

De tekst van artikel 327 §1, lid 1 en 2 WIB92 luidt als volgt:

§ 1. De bestuursdiensten van de Staat, met inbegrip van de parketten en de griffies der Hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten zomede de openbare instellingen en inrichtingen, zijn gehouden, wanneer zij daartoe worden aangezocht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen, hem alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken, hem zonder verplaatsing, van alle in hun bezit zijnde akten, stukken, registers en om het even welke bescheiden inzage te verlenen, en hem alle inlichtingen, afschriften of uittreksels te laten nemen, welke de bedoelde ambtenaar voor de vestiging of de invordering van de door de Staat geheven belastingen nodig acht.

Van de akten, stukken, registers, bescheiden of inlichtingen in verband met de rechtspleging mag evenwel geen inzage worden verleend zonder uitdrukkelijk verlof van de procureur-generaal of de auditeur-generaal.

Uit artikel 327 §1 WIB92 volgt dat het griffiepersoneel enkel inzage mag verlenen aan ambtenaren van de rijksbesturen belast met de aanslag in of de invordering van de belastingen, die een toelating van de procureur-generaal of de auditeur-generaal kunnen voorleggen. Men mag er van uitgaan dat de griffie die inzage zal geweigerd hebben wanneer zich onbevoegde personen aanbieden. Het personeel van de FOD Justitie wordt behoorlijk opgeleid en op dat vlak bestaan de nodige instructies. Uit het feit dat inzage werd bekomen mag dan ook het vermoeden worden afgeleid dat zich daartoe een bevoegd ambte-

naar, hier meer bepaald een ambtenaar belast met de vestiging, voorzien van de vereiste toelating, heeft aangeboden ter griffie.

Artikel 327 §1 WIB92 laat verder (impliciet) toe dat de inzageopdracht gedelegeerd wordt. Waar [eiser] verwijst naar Com.IB 327/20 gaat hij er kennelijk aan voorbij dat daar uitdrukkelijk voorzien wordt dat de 'ontvangers, hoofdcontroleurs, inspecteur, adjunct- directeurs en directeurs-titularissen het inzagerecht mogen delegeren aan plaatsvervangers of waarnemers. Ook op dat vlak moet vermoed worden dat de controle op de griffie behoorlijk is verlopen. Deze administratieve richtlijn heeft hoe dan ook geen kracht van wet en kan niet beletten dat in het algemeen geldt dat de bevoegdheid tot inzage (die ook een recht op afschrift impliceert (Cass. 23 april 1998, RW 1998-1999, 1158) kan gedelegeerd worden. Uit niets blijkt dat de delegatie op enige vormelijk wijze moet bewezen worden. De bevoegde ambtenaar die zich ter griffie aanbiedt, moet de machtiging kunnen voorleggen, waaruit mag blijken dat hij daartoe opdracht heeft gekregen en dus daartoe gedelegeerd is. [Eiser] eist dan ook ten onrechte een formeel bewijs van wie inzage in het strafdossier is komen nemen en het bewijs van de delegatie van die ambtenaar(en).

Ook dit middel is ongegrond.

(bestreden arrest, bladzijden 18 en 19)

Grieven

Artikel 327 WIB1992 bepaalt de wijze waarop door de fiscale administratie inzage kan worden verkregen van een strafdossier.

Meer bepaald blijkt hieruit dat slechts inzage van een strafdossier mag worden verleend mits een uitdrukkelijke toelating van de procureur-generaal wordt bekomen enerzijds en dat deze inzage dient te worden gedaan door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belasting anderzijds.

Het werd tussen partijen niet betwist dat door de administratie een formele toelating tot inzage van het strafdossier lastens eiser werd verkregen.

De appelrechters oordelen terecht dat uit artikel 327 WIB 92 volgt dat enkel inzage mag worden verleend aan ambtenaren belast met de aanslag in of de invordering van de belastingen die een toelating van de procureur-generaal kunnen voorgelegd.

Zij stellen eveneens vast dat in onderhavig dossier niet blijkt door wie concreet de inzage in het strafdossier is gebeurd.

Op grond van de overweging dat het personeel van de FOD Justitie behoorlijk wordt opgeleid en op dat vlak de nodige instructies bestaan leiden de appelrechters af dat uit het feit dat inzage werd bekomen dan ook het vermoeden mag worden afgeleid dat zich daartoe een bevoegd ambtenaar, meer bepaald een ambtenaar belast met de vestiging heeft aangeboden ter griffie.

Uit de in het middel aangehaalde wetsbepaling blijkt dat door de wet uitdrukkelijke vereisten worden gesteld niet alleen aan de wijze waarop de toelating tot inzage wordt bekomen doch ook aan de wijze waarop concreet inzage van het strafdossier wordt genomen. Meer bepaald wordt uitdrukkelijk voorgeschreven dat inzage dient te worden verricht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen.

Eiser is dan ook gerechtigd om van verweerder het bewijs te vragen dat de inzage in het gerechtsdossier concreet is geschied door een ambtenaar die de wettelijk vereiste hoedanigheid bezit.

Uit het enkele feit van de inzage en het feit dat deze niet is geweigerd door het griffiepersoneel kan redelijkerwijze niet worden besloten dat deze inzage rechtsgeldig gebeurde door een ambtenaar die daartoe de bevoegdheid had en die belast was met de vestiging of de invordering van de belasting.

De administratie dient effectief door alle middelen van recht het bewijs te leveren dat de inzage gebeurd is door een ambtenaar belast met de vestiging en de invordering van de belasting die daartoe uitdrukkelijk verlof heeft gekregen van de procureur-generaal of de auditeur-generaal.

De ratio legis van het bestaan van deze vereiste van inzage van het gerechtsdossier door een fiscale ambtenaar van een welbepaalde graad bestaat er in ter inzameling van het bewijs van de belastbare grondslag te waarborgen dat zulks geschiedt door een persoon die beschikt over de nodige vorming en ervaring om bij de inzage van een gerechtsdossier en bij de bestudering van de daarin aanwezige feiten en gegevens prima facie te oordelen of de verzamelde bewijsgegevens rechtsgeldig een eventuele later te vestigen aanslag of in te vorderen belasting kunnen schragen en of de verzameling van die gegevens nodig is voor de vestiging of invordering van die belasting.

Ook het recht van verdediging is geschonden wanneer de belastingplichtige zoals eiser niet de garantie heeft en over het bewijs beschikt dat de inzage in het strafdossier verricht werd door een bevoegde ambtenaar die over de vereiste vorming beschikte om de relevantie van de aanwezige gegevens in het licht van een eventuele aanslag of de verdediging in rechte van een reeds gevestigde aanslag te beoordelen.

In deze omstandigheden kunnen de door de inzage bekomen inlichtingen geen grondslag uitmaken om te besluiten tot het bestaan van belastbare inkomsten.

De appelrechters oordelen enkel dat men er mag van uitgaan dat de griffie inzage zal geweigerd hebben wanneer zich onbevoegde personen aanbieden en leiden uit dit enkele feit af dat de inzage gebeurd is door een ambtenaar die wettelijk daartoe de bevoegdheid had.

Aldus dienden de appelrechters van verweerder het bewijs te eisen dat de inzage in het strafdossier concreet werd verricht door een ambtenaar die daartoe met de wettelijke bevoegdheid was bekleed.

Nu zij dit bewijs niet aan verweerder opleggen en de vordering van eiser gedeeltelijk ongegrond verklaren zonder dat voormeld bewijs werd geleverd verantwoord de appelrechters hun beslissing niet naar recht (schending van alle in het middel aangehaalde wetsbepalingen).

IV. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Tweede middel

1. Krachtens artikel 327, § 1, WIB92 zijn de bestuursdiensten van de Staat, met inbegrip van de parketten en de griffies der Hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten zomede de openbare instellingen en inrichtingen, gehouden, wanneer zij daartoe worden aangezocht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belasting, hem alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken, hem, zonder verplaatsing, van alle in hun bezit zijnde akten, stukken, registers en om het even welke bescheiden inzage te verlenen, en hem alle inlichtingen, afschriften of uittreksels te laten nemen, welke de bedoelde ambtenaar voor de vestiging of de invordering van de door de Staat geheven belasting nodig acht.

Uit die bepaling volgt niet dat de ambtenaar die belast is met de vestiging of de invordering van de belastingen, om de daarin vermelde akten, stukken, registers en bescheiden te kunnen raadplegen of daarvan afschriften te kunnen nemen, een bijzondere graad moet kunnen aantonen of moet bewijzen dat hij bevoegd is om de belasting te inkohieren. Deze bepaling strekt er enkel toe op te leggen dat de ambtenaren die inlichtingen vragen of die inzage nemen van bescheiden handelen met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingen en niet met het oog op andere doeleinden.

2. Het middel dat uitgaat van een andere rechtsopvatting faalt naar recht.

*Eerste middel**Vierde onderdeel*

3. De eiser voert aan dat:

- het doorgeven van bancaire informatie van natuurlijke personen een inmenging in het privéleven vormt;
- uit artikel 8 EVRM en artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie volgt dat de overhandiging van deze gegevens maar mogelijk is indien de wettelijk bepaalde procedures daartoe worden nageleefd;
- dit in de voorliggende zaak niet is gebeurd, wat op zich de conclusie wettigt dat een grondrecht van de eiser werd geschonden;
- in geval van schending van een grondrecht onmogelijk kan worden aangenomen dat de wijze van verkrijging van de bewijselementen niet indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

4. De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belasting-schuld en, zo daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete.

Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces.

Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.

5. Uit artikel 8 EVRM, dat het recht op eerbiediging van het privé-, het gezinsleven, de woning en de briefwisseling waarborgt, volgt niet dat bewijs dat met miskennis van dit grondrecht werd verkregen, altijd ontoelaatbaar is.

Behoudens wanneer de wet zelf de rechtsgevolgen bepaalt van de miskennis van een wettelijke pleegvorm die de bescherming van het privéleven beoogt, heeft de omstandigheid dat bewijselementen werden verkregen met miskennis van een dergelijke pleegvorm in fiscale zaken niet automatisch en in alle omstandigheden tot gevolg dat die bewijselementen werden verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.

Om dit te beoordelen moet de rechter, ook wanneer een pleegvorm werd miskend die de bescherming van het privéleven waarborgt en derhalve een schending van artikel 8 EVRM voorligt, het publiek belang van de correcte inning van de wettelijk verschuldigde belasting en de bestrijding van fiscale fraude enerzijds en het particuliere belang van de belastingplichtige op de bescherming van zijn grondrechten anderzijds tegenover elkaar afwegen. Hij kan daarbij rekening houden met één of meer van de hiervoor onder randnummer 4 vermelde omstandigheden.

6. In zijn antwoordnota van 8 maart 2018 op de conclusie van het Openbaar Ministerie voert de eiser aan dat indien, in het kader van een heffing in de inkomstenbelastingen, naar Belgisch recht wordt aanvaard dat bewijzen die zijn verkregen met schending van een grondrecht onder omstandigheden aanvaard kunnen worden, zulks een vanuit het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheids- en non discriminatiebeginsel niet te verantwoorden verschil in behandeling meebrengt tussen de belastingplichtige die het voorwerp is van een heffing in de inkomstenbelastingen en een belastingplichtige die het voorwerp is van een btw-heffing, aan-

gezien het Hof van Justitie bij arrest van 17 december 2015 in de zaak *Webmindlicenses* (C-419/14) heeft geoordeeld dat bewijzen die met schending van een grondrecht zijn verkregen in het kader van een btw-heffing moeten worden geweerd.

Hij verzoekt het Hof op grond hiervan de volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof: *“Schendt artikel 327, § 1, tweede lid, WIB92, op grond waarvan de fiscale administratie inzage kan nemen van stukken in verband met een rechtspleging, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het EVRM wanneer artikel 327 WIB92 aldus wordt geïnterpreteerd dat de feitenrechter het gebruik van de overeenkomstig artikel 327 WIB92 verkregen stukken die door middel van een schending van het recht op privéleven werden bekomen, kan beoordelen door het te toetsen aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces, en aldus een onverantwoord onderscheid creëert tussen de belastingplichtigen die zich het voorwerp weten van een onderzoek naar belastbare handelingen, waarbij de ene het voorwerp is van een onderzoek gevoerd door de administratie bevoegd voor de inkomstenbelasting en de andere het voorwerp is van een onderzoek gevoerd door de administratie bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde, vermits de feitenrechter deze beoordeling niet kan maken voor het gebruik van stukken die door middel van een schending van het recht op privéleven zijn bekomen en waarvan de administratie bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde kennis heeft gekregen door op dezelfde wijze als in de inkomstenbelasting inzage te nemen van stukken in verband met de rechtspleging in toepassing van artikel 93quaterdecies, § 1, tweede lid, Wetboek-btw.”*

7. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft bij arrest van 17 december 2015 in de zaak *Webmindlicenses* (C-419/14), die betrekking had op een navordering inzake btw gesteund op gegevens uit een nog niet afgesloten strafonderzoek die werden verkregen door het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails, onder meer geoordeeld dat:

- met betrekking tot het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en de gevolgen die dienen te worden getrokken uit een schending van de door het Unierecht gewaarborgde rechten,

eraan moet worden herinnerd dat krachtens deze bepaling eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte onder de in dat artikel gestelde voorwaarden (rechtsoverweging 86);

- de doeltreffendheid van de door dit artikel gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door dit recht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden (rechtsoverweging 87);
- aan dat vereiste is voldaan wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafrecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht (rechtsoverweging 88);
- wanneer aan dat vereiste niet voldaan is en het recht op een voorziening in rechte dus niet doeltreffend is, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing moeten worden gelaten en de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig moet worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist (rechtsoverweging 89).

8. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft daarentegen meermaals geoordeeld dat artikel 6 EVRM op zich geen regels bevat betreffende de toelaatbaarheid van een bewijs in een rechtszaak, en dat het vaststellen van die regels in de eerste plaats tot het domein van het nationale recht behoort (EHRM, 12 juli 1988, *Schenk t. Zwitserland*, § 46; EHRM, 9 juni 1998, *Teixeira de Castro t. Portugal*, § 34; EHRM, grote kamer, 11 juli 2006, *Jalloh t. Duitsland*, § 94;

EHRM, 1 maart 2007, *Heglas t. Tsjechische Republiek*, § 84; EHRM, 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, § 40; EHRM, grote kamer, 1 juni 2010, *Gäfgen t. Duitsland*, § 162).

Niettemin blijkt uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat het aanwenden van een onrechtmatig verkregen bewijs in een rechtszaak, in bepaalde omstandigheden, kan leiden tot een schending van het recht op een eerlijk proces, gewaarborgd door artikel 6.1 van het Verdrag. Bij de beoordeling van een mogelijke schending van dat recht dient de procedure in haar geheel te worden onderzocht, met inbegrip van de wijze waarop het bewijs werd verkregen, wat ook een onderzoek veronderstelt van de aangevoerde onwettigheid bij het verwerven van het bewijs en, wanneer het gaat om een schending van een ander recht dat wordt gewaarborgd door het Verdrag, eveneens een onderzoek van de aard van die schending. In het bijzonder dient daarbij aandacht te worden besteed aan de authenticiteit en de kwaliteit van het bewijs en het belang ervan in de desbetreffende zaak en aan de vraag of de rechten van verdediging werden geëerbiedigd, in die zin dat de betrokkene de mogelijkheid moet hebben gehad om de authenticiteit en de kwaliteit van het bewijs te betwisten (EHRM, 12 mei 2000, *Khan t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 34-35; EHRM, 25 september 2001, *P.G en J.H. t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 76-77; EHRM, 5 november 2002, *Allan t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 42-43; EHRM, 1 maart 2007, *Heglas t. Tsjechische Republiek*, §§ 85-86; EHRM, grote kamer, 10 maart 2009, *Bykov t. Rusland*, §§ 89-90).

De voormelde arresten, die alle betrekking hadden op bewijsmateriaal dat met miskenning van artikel 8 EVRM was verkregen, doen ervan blijken, enerzijds, dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van oordeel is dat de artikelen 6 en 8 EVRM geen regels bevatten betreffende de toelaatbaarheid van een bewijs in een rechtszaak en, anderzijds, dat het aanwenden van een bewijs dat met miskenning van artikel 8 van dat Verdrag werd verkregen, niet noodzakelijk tot een schending leidt van het door artikel 6.1 EVRM gewaarborgde recht op een eerlijk proces.

Uit deze rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens volgt aldus dat de omstandigheid dat een bewijs, verkregen met miskenning van een wettelijke bepaling die het recht op eerbiediging van het privéleven beoogt te

waarborgen, niet automatisch nietig is, op zich het in artikel 8 EVRM gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven niet miskent.

9. In een arrest van 31 januari 2017 oordeelt het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bovendien dat artikel 13 EVRM, krachtens hetwelk eenieder wiens rechten en vrijheden welke in het Verdrag zijn vermeld, zijn geschonden, recht heeft op daadwerkelijke rechtshulp voor een nationale instantie, op zich niet vereist dat bewijs dat werd verkregen met miskenning van artikel 8 van het Verdrag, uit het debat moet worden geweerd of dat de vervolging die op dit bewijs is gebaseerd onontvankelijk moet worden verklaard (EHRM, 31 januari 2017, *Kal-néniené t. België*, § 61).

10. Mede in het licht van deze rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, die weliswaar werd ontwikkeld in strafzaken, is het Hof van oordeel dat het noodzakelijk voorkomt dat aan het Hof van Justitie van de Europese Unie opnieuw de vraag wordt voorgelegd of artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie aldus dient te worden uitgelegd dat het, inzake belasting over de toegevoegde waarde, materie van Unierecht, zich in alle omstandigheden verzet tegen de aanwending van bewijselementen die werden verkregen met miskenning van het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd door artikel 7 van het Handvest, dan wel of het ruimte laat voor een nationale regeling waarbij de rechter die moet oordelen of een dergelijk bewijselement kan worden aangewend als grondslag voor een btw-heffing, een afweging dient te maken zoals hiervoor onder randnummer 4 van dit arrest omschreven.

11. Het Hof merkt op dat, hoewel de voorliggende zaak inkomstenbelastingen betreft en het hier dus niet gaat om een materie van Unierecht, het antwoord op de prejudiciële vraag noodzakelijk is om te kunnen oordelen over de door de eiser aangevoerde ongelijke behandeling tussen een belastingplichtige die het voorwerp is van een heffing in de inkomstenbelastingen enerzijds en een belastingplichtige die het voorwerp is van een btw-heffing anderzijds.

Het Hof dient aldus, alvorens uitspraak te doen, overeenkomstig artikel 267 VWEU, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de in het dictum van dit arrest geformuleerde prejudiciële vraag te stellen.

Dictum

Het Hof,

Houdt iedere nadere uitspraak aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie bij prejudiciële beslissing over de volgende vraag uitspraak zal hebben gedaan:

“Dient artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie aldus te worden uitgelegd dat het zich, in zaken van belasting over de toegevoegde waarde, in alle omstandigheden verzet tegen de aanwending van bewijselementen die werden verkregen met miskennis van het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd door artikel 7 van het Handvest, dan wel of het ruimte laat voor een nationale regeling waarbij door de rechter die moet oordelen of een dergelijk bewijselement kan worden aangewend als grondslag voor een btw-heffing, een afweging zoals hiervoor onder randnummer 4 van dit arrest omschreven dient te worden gemaakt.”

Houdt de beslissing over de kosten aan.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Beatrijs Deconinck, als voorzitter, sectievoorzitter Alain Smetryns, en de raadsheren Geert Jocqué, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 28 juni 2018 uitgesproken door sectievoorzitter Beatrijs Deconinck, in aanwezigheid van advocaat-generaal Christian Vandewal, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

V. Van de Sijpe

K. Moens

B. Wylleman

G. Jocqué

A. Smetryns

B. Deconinck

NIET VERBETERDE KOPIE

Hof van Cassatie van België

Arrest

Nr. F.16.0031.N

1. **J.C.**,
2. **M.V.**

eisers,

vertegenwoordigd door mr. Huguette Geinger, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 1000 Brussel, Quatre Brasstraat 6, waar de eisers woonplaats kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de Administratie van de Ondernemings- en Inkomstenfiscaliteit, sector Directe Belastingen, in de persoon van de directeur van het controlecentrum Halle, met kantoor te 1500 Halle, Zuster Bernardastraat 32,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 9051 Gent, Drie Koningenstraat 3, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Brussel van 4 maart 2015.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft op 23 oktober 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Koenraad Moens heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eisers voeren in hun verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Middel

1. De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en, zo daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete.

Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces.

Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden ge-

weerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.

2. Het middel dat geheel ervan uitgaat dat wanneer uit het onderzoek blijkt *“dat de advocaat zijn beroepsgeheim heeft miskend en de inlichtingen of gegevens met miskening van zijn beroepsgeheim aan de administratie heeft overgemaakt, [...] die inlichtingen of gegevens [dan] [...] niet [kunnen] dienen om de belasting ten laste van de cliënt van die advocaat te heffen”*, faalt naar recht.

Dictum

Het Hof,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eisers tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eisers op 270,42 euro.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Alain Smetryns, als voorzitter, en de raadsheren Koen Mestdagh, Filip Van Volsem, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 18 januari 2018 uitgesproken door sectievoorzitter Alain Smetryns, in aanwezigheid van advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

V. Van de Sijpe

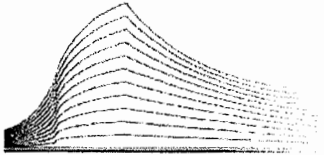
K. Moens

B. Wylleman

F. Van Volsen

K. Mestdagh

A. Smetryns



F° nr.: 115

| |
|---|
| Repertoriumnummer 18/ |
| Griffienummer 18/ |
| Rolnummer 17/1625/A |
| Datum van uitspraak 2 februari 2018 |

Uitgifte

| | |
|--|--|
| Afgeleverd aan | Afgeleverd aan |
| Referentie bestelling CD nummer RD nummer bedrag: EUR datum: | Referentie bestelling CD nummer RD nummer bedrag: EUR datum: |

Rechtsmiddelen

| |
|--|
| VERZET aangetekend op: AR-nr.: HOGER BEROEP/CASSATIE aangetekend op: Rolnummer hof: |
|--|

Niet aan te bieden aan de ontvanger

**rechtbank van eerste aanleg Antwerpen,
afdeling Antwerpen**

sectie burgerlijke rechtbank

vonnis

| |
|---|
| Aangeboden op te ANTWERPEN |
| Niet te registreren De e.a. inspecteur |

Kamer AFi1

Inzake:

DE BELGISCHE STAAT,

Federale Overheidsdienst Financiën, Administratie der Directe Belastingen, Gewestelijke Directie BBI Antwerpen, vertegenwoordigd door de Gewestelijk Directeur der Directe Belastingen BBI Antwerpen, wiens kantoren gevestigd zijn te 2000 Antwerpen, Italiëlei 4 bus 5.

eiser,

- vertegenwoordigd ter zitting door de heer A. Bouwen, in hoedanigheid van rijksambtenaar voor de Federale Overheidsdienst Financiën,
- eveneens vertegenwoordigd door mevrouw G. De Wandel, in hoedanigheid van rijksambtenaar voor de Federale Overheidsdienst Financiën.

TEGEN:

SNV
met zetel te _____, met ondernemingsnummer _____

verweerster

- vertegenwoordigd ter zitting door meester Hans Symoens te 2640 Mortsel, Wouwstraat 1.

* * * * *

Gezien de stukken in het dossier der rechtspleging, onder meer:

- het exploit van rechtsingang, betekend door het ambt van gerechtsdeurwaarder P. Coene te Brussel op 16 maart 2017,
- de beschikking verleend overeenkomstig artikel 747, §2 van het Gerechtelijk Wetboek op 16 juni 2017,
- de besluiten van partijen.

Gelet op de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van talen in de gerechtszaken.

Gehoord partijen in hun middelen en gezegden ter zitting van 22 december 2017.

* * * * *

A. Situering van het geschil

1. Verweerster is een aanbieder van diensten in het kader van elektronische betalingen. Samengevat staat verweerster in voor de technische afhandeling bij elektronisch betalingsverkeer van de betaling die bij een handelaar gebeurt met een betaalkaart. Met betrekking tot de betalingstransacties waarvan zij de technische afhandeling verzorgt en die via haar betalingsnetwerk worden verricht, beschikt verweerster (volgens eiser) over een

reeks gegevens, waaronder het land van de uitgever van de kaart, naam van de bank van de uitgever van de kaart, bedrag en tijdstip van betaling, de identiteit van de handelaar, plaats waar de betaalterminal gebruikt wordt... De identiteit van de houder van de betaalkaart maakt niet (rechtstreeks) deel uit van deze gegevens.

2. De Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Gewestelijke Directie BBI Antwerpen (hierna ook aangeduid als de "belastingadministratie") treedt op als eiser.

3. Op 13 januari 2017 vond een informatievergadering plaats die werd georganiseerd door de belastingadministratie. In een "samenvattende nota" van de belastingadministratie eveneens van 13 januari 2017 (stuk 1 van eiser) wordt uiteengezet dat op deze informatievergadering de "zes -voor België belangrijkste- PSP's worden uitgenodigd", waaronder dus verweester. De term PSP is de afkorting van "Payment Service Provider" wat kan worden vertaald als betalingsdienstaanbieder.

4. In deze nota wordt in de eerste plaats vermeld dat de BBI is "gestart met een fiscaal onderzoek om Belgische belastingplichtigen met een voor de Belgische fiscus verborgen gehouden buitenlands vermogen cq. spaartegoeden te identificeren." Vervolgens wordt verwezen naar belastingonderzoeken en onderzoeksprojecten van andere Europese belastingdiensten die zouden hebben aangetoond dat er voor de fiscus verborgen gehouden vermogens kunnen worden aangesproken door gebruik te maken van buitenlandse krediet- en debetkaarten.

Vervolgens worden in de samenvattende nota drie fasen weergegeven die, nog steeds volgens de belastingadministratie, moeten worden onderscheiden in het project.

Tijdens fase 1 zouden van de betrokken PSP's transactiegegevens worden gevorderd van alle buitenlandse betaalkaarten die in 2015 en 2016 in België zijn gebruikt en waarvoor de PSP "rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking is geweest". Daarbij wordt vermeld dat het uitgangspunt is dat de gegevens van de kaarthouder "voor de BBI anoniem" zouden zijn. Tijdens fase 1 worden de "verdachte" kaarten en de daarmee samenhangende transactiegegevens afgezonderd van het geheel van de gegevens opgevraagd bij de PSP's. Daarbij wordt verduidelijkt dat een kaart wordt aangemerkt als verdacht "wanneer er redelijkerwijze van kan worden uitgegaan dat deze kaart is gebruikt door een Belgisch rijksinwoner en bijvoorbeeld niet door een toerist."

Tijdens fase 2 zou voor elk van de verdachte kaarten een onderzoeksdossier worden opgestart om te trachten door middel van bijkomende fiscale onderzoeksdaden de kaarthouder te identificeren. Dit zou gebeuren aan de hand van inlichtingen in te winnen bij handelaars waar de kaart gebruikt is.

Fase 3 zou dan bestaan uit een controle gevoerd naar de fiscale toestand van de kaarthouder en de eventueel betrokken Belgische en buitenlandse vennootschappen.

Voor wat betreft de wettelijke basis voor dit onderzoek, werd in de samenvattende nota van 13 januari 2017 verwezen naar artikel 323 WIB92 en artikel 323 bis WIB92.

Voor wat betreft de verwerking van persoonsgegevens en de persoonlijke levenssfeer wordt in de samenvattende nota vermeld dat het “buiten kijf” staat dat de gevorderde transactiegegevens ten aanzien van de kaarthouder een persoonsgegeven kunnen zijn. Daar wordt aan toegevoegd dat het precies de bedoeling is om de houders van de verdachte betaalkaarten, waarvan dus redelijkerwijze kan worden aangenomen dat ze door Belgische rijksinwoners worden gebruikt, te identificeren. In de eerste fase zouden evenwel geen persoonsgegevens worden verwerkt (dit zouden immers anonieme gegevens zijn).

5. De belastingadministratie zond aan verweerster een vraag om inlichtingen op basis van artikel 323 WIB92 (zonder verwijzing naar artikel 323bis WIB92) gedateerd op 19 januari 2017.

In deze vraag om inlichtingen verzocht de belastingadministratie om alle transactiegegevens te bezorgen van alle buitenlandse betaalkaarten die in België gebruikt zijn in 2015 en 2016 via de systemen van verweerster. In bijlage bij de vraag om inlichtingen werd een detail gevoegd van de categorieën gegevens die van elke transactie werden gevraagd. Aan deze vraag werd het uitdrukkelijke verzoek toegevoegd om minstens de bereidheid tot medewerking te bevestigen, zodat afspraken kunnen worden gemaakt voor de overdracht van gegevens.

De vraag om inlichtingen vermeldde een termijn van acht dagen om te antwoorden, die door de belastingadministratie op verzoek van verweerster werd verlengd naar een maand.

6. In haar antwoord op de vraag om inlichtingen van 24 februari 2017 (stuk 10 van verweerster) heeft verweerster de redenen vermeld waarom zij de gevraagde gegevens niet heeft meegedeeld. Door verweerster werd hoofdzakelijk verwezen naar het (fiscale) bankgeheim zoals opgenomen in artikel 318 WIB92 en naar het recht op privacy zoals opgenomen in de artikelen 8 EVRM en 22 van de Grondwet, waarbij verweerster specifiek verwijst naar het ontbreken van een wettelijke grondslag en naar een gebrek aan proportionaliteit.

7. De gedinginleidende dagvaarding werd, in opdracht van de belastingadministratie als eiser, betekend op 16 maart 2017.

B. Vorderingen van partijen - toelaatbaarheid

8. De vordering van eiser zoals opgenomen in de namens de belastingadministratie neergelegde (synthese)conclusies, luidt als volgt:

“De vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren;

Verweerster te horen veroordelen om de gevorderde gegevens over te maken aan eiser;

Voor het geval dat aan de hoofdveroordeling niet wordt voldaan, verweerster te veroordelen tot de betaling van een dwangsom te bedragen van 10.000,00 EUR per dag vertraging dat verweerster nalaat de gevorderde inlichtingen aan eiser over te maken, te rekenen vanaf de 15de dag na de betekening van het vonnis;

Het vonnis uitvoerbaar te verklaren bij voorraad, niettegenstaande elk rechtsmiddel en zonder zekerheidstelling en met uitsluiting van kantonnement.

Verweerster te veroordelen tot de kosten van het geding, voorlopig geraamd op 130,78 EUR”

9. De vordering van eiser wordt nog toegelicht onder hoofding II van de conclusies. In de namens eiser neergelegde conclusies worden onder de hoofding “C. Bijkomende voorbehouden” bovendien een aantal preciseringen opgenomen met betrekking tot de vordering zoals gesteld door eiser.

Daarbij wordt door eiser onder meer verduidelijkt voor wat betreft het al dan niet beschikbaar zijn van de gevraagde inlichtingen dat eiser vraagt om “te goeder trouw een ernstige inspanning te leveren zodat zoveel mogelijk gegevens per transactie kunnen aangeleverd worden teneinde haar onderzoek te kunnen volbrengen.”

Voor wat betreft de “redelijke antwoordtermijn” wordt verwezen naar de vermelding in de vraag om inlichtingen om binnen de acht dagen te antwoorden, waar onmiddellijk aan toegevoegd werd dat minstens gevraagd werd of men bereid was om mee te werken zodat de nodige afspraken konden worden gemaakt om de gegevens over te dragen. Eiser voegt daar specifiek aan toe dat de belastingadministratie geen enkele reden heeft om over te gaan tot betekening van een vonnis waaraan verweerster spontaan haar medewerking verleent. Dat betekent volgens eiser concreet dat zoals in de vraag om inlichtingen “werk wordt gemaakt van de nodige afspraken om de transactiegegevens over te dragen”.

Voor wat betreft de dwangsom verwijst eiser naar het voormelde standpunt van de belastingadministratie over de redelijke antwoordtermijn om te stellen dat zodoende ook de discussie over de gevorderde dwangsom “zonder direct voorwerp” zou zijn.

10. Verweerster vordert om de vordering van eiser af te wijzen, indien ontvankelijk, als ongegrond. Verweerster vordert dat de kosten van het geding ten laste van eiser worden gelegd, waaronder de dagvaardingskosten en een rechtsplegingsvergoeding ten bedrage van 1.440,00 EUR.

11. De vraag om inlichting van eiser aan verweerder van 19 januari 2017 is gebaseerd op artikel 323 WIB92, dat als volgt luidt:

“De administratie mag eveneens van natuurlijke of rechtspersonen alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor alle of een deel van hun verrichtingen of activiteiten de overlegging vorderen van inlichtingen slaande op elke persoon of groep van personen, zelfs

niet met name aangeduid, met wie zij rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking zijn geweest uit hoofde van die verrichtingen of activiteiten."

Artikel 323 WIB92 kent aan de belastingadministratie een bevoegdheid toe om inlichtingen te vorderen, waarbij de wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat het aan de belastingadministratie toekomt om een termijn te bepalen, die evenwel ook door deze administratie kan worden verlengd wegens wettige redenen.

Zoals blijkt uit de toelichting van de vordering van eiser zoals opgenomen onder hoofding II. van de conclusies van de belastingadministratie, vordert zij in de eerste plaats het "verstrekken van de dd. 19 januari 2017 gevorderde inlichtingen", wat nuttig kan worden gelezen als een vordering om voor recht horen zeggen dat het verzoek om het verstrekken van gegevens zoals opgenomen in de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, rechtmatig was.

12. De rechtbank beschikt over de rechtsmacht om te beoordelen of de vraag om inlichtingen zoals deze gesteld werd in het document houdende een vraag om inlichtingen op basis van artikel 323 WIB92 zoals verzonden door de belastingadministratie op 19 januari 2017 aan verweerster, rechtmatig was. Artikel 569, lid 1, 32° en 1385 decies Gerechtelijk Wetboek bevestigt in dat verband dat geschillen met betrekking tot de toepassing van een belastingwet specifiek tot de bevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg behoren.

13. De rechtbank kan zich evenwel niet in de plaats stellen van de belastingadministratie om zelf deze bevoegdheid uit te oefenen om een vraag om inlichtingen te stellen aan verweerster met bepaling van een antwoordtermijn (vergelijk betreffende de antwoordtermijn Rb. Brussel, 15 oktober 2004, JDF 2005, nr. 910, p. 283 en F. Eerens, "De vraag om inlichtingen : vraag maar raak?", TFR 2015, nr. 481, p. 401). Dit geldt in het bijzonder indien aan het niet overmaken van de gevraagde inlichtingen binnen de in het vonnis bepaalde termijn, zonder mogelijkheid tot verlenging zoals uitdrukkelijk voorzien in artikel 323 WIB92 in hoofde van de administratie, het verschuldigd worden van een dwangsom zou worden gekoppeld zoals eiser vordert. De belastingadministratie sluit daarbij zelf de noodzaak tot verlenging van de op te leggen termijn niet uit, maar anticipeert daar uitdrukkelijk op.

Mede doordat het effectief verschuldigd worden van deze dwangsom, volgens eiser, zou worden overgelaten aan de inschatting van de belastingadministratie of verweerster al dan niet voldoende te goeder trouw meewerkt, zou de rechtbank bovendien een niet in de wet voorziene sanctie toevoegen aan de sancties die door de belastingadministratie op basis van het WIB92 kunnen worden opgelegd (vergelijk ook Brussel, 5 januari 2011, RGCF, 2011/69).

De vordering van eiser is dan ook onontvankelijk in de mate dat deze ertoe strekt een nieuwe termijn te bepalen voor het beantwoorden van de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, evenals in de mate dat deze ertoe strekt een dwangsom op te leggen.

14. De toelaatbaarheid van de vordering van eiser wordt door verweerster voor het overige niet betwist, ook niet voor wat betreft het belang van eiser als toelaatbaarheidsvoorwaarde (vergelijk ook Cass. 22 februari 2007, JT 2007, 482). Voor het overige zijn er evenmin ambtshalve aan te voeren bezwaren betreffende de toelaatbaarheid.

C. Ten gronde

- C.1. Draagwijdte van artikel 323 WIB92

15. De vraag om inlichtingen van de belastingadministratie zoals verzonden op 19 januari 2017 vermeldt als (enige) wettelijke basis artikel 323 WIB92.

Voor wat betreft de omvang van de gevraagde gegevens wordt niet betwist dat de belastingadministratie door haar vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 qua orde van grootte miljoenen gegevens vordert.

16. In de argumentatie ontwikkeld in de procedure voor de rechtbank, wordt de mogelijkheid voor de belastingadministratie om dergelijke ruime vraag te stellen zoals in de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, door eiser grotendeels onderbouwd door het geven van een ruime interpretatie aan artikel 323 WIB92.

Artikel 323 WIB92 bepaalt inderdaad dat de belastingadministratie onder meer een rechtspersoon zoals verweerster kan verzoeken om de overlegging van inlichtingen “voor alle of een deel van hun verrichtingen of activiteiten de overlegging vorderen van inlichtingen slaande op elke persoon of groep van personen, zelfs niet met name aangeduid, met wie zij rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking zijn geweest uit hoofde van die verrichtingen of activiteiten”.

17. Voor wat betreft de verwijzing naar verrichtingen of activiteiten in dit artikel, dienen deze te worden begrepen als verrichtingen of activiteiten die voor de aangezochte persoon een beroepsmatig of winstgevend karakter hebben (vergelijk bijv. Antwerpen, 7 juni 1994, fiscale koerier, 1994,424). Dat in het kader van huidige betwisting voor wat betreft de verrichtingen, met name de betalingstransacties waarvan de gegevens worden gevraagd, voldaan is aan deze voorwaarde in hoofde van verweerster, wordt uiteraard niet betwist.

18. Gelet op de zeer ruime formulering door de wetgever in artikel 323 WIB92 in het bijzonder door het gebruik van de term “onrechtstreeks” en de eveneens ruime term “in betrekking geweest zijn”, aanvaardt de rechtbank eveneens dat verweerster door het verrichten van betaaldiensten, onrechtstreeks in betrekking is geweest uit hoofde van haar verrichtingen of activiteiten met de personen die de betalingen hebben verricht. Daarbij kan worden verwezen naar de bedoeling van de wetgever bij de invoering van (de bepaling die ondertussen is opgenomen in) artikel 323 WIB92 om de onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie te verruimen en doeltreffende middelen ter beschikking te stellen om

fraude te bestrijden (Memorie van Toelichting wetsontwerp houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, *Parl. St. Kamer*, 1961-62, nr. 364/1).

19. Dit betekent evenwel niet dat artikel 323 WIB92 zo kan worden geïnterpreteerd dat deze bepaling de belastingadministratie zou toelaten om quasi onbeperkt gegevens te verzamelen bij derden zolang deze gegevens maar beroepsmatig verzameld zijn door de derde, in het bijzonder indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze gegevensinzameling grotendeels betrekking zal hebben op transacties door personen die niet kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen en waarbij slechts na een verregaande selectie van de door de belastingadministratie gevorderde gegevens, deze mogelijks relevant zouden zijn om de juiste heffing van belastingen na te gaan.

20. Tussen partijen bestaat geen discussie over het feit dat een zeer groot deel van de gevraagde gegevens niet relevant zal blijken te zijn. Minstens staat specifiek vast dat slechts na wat door de belastingadministratie wordt aangeduid als fase 1, enkel de gegevens van (potentiële) belastingplichtigen in aanmerking zullen worden genomen voor fase 2. De gegevens die verzameld worden voor fase 1 (dus de gegevens die worden gevorderd bij de vraag om inlichtingen) hebben dus grotendeels geen betrekking op zelfs maar eventuele belastingplichtigen.

De term “verdacht” zoals gebruikt in de samenvattende nota van 13 januari 2017 wordt gebruikt voor betaalkaarten die betrekking hebben op :

- betaalkaarten uitgegeven door een buitenlandse instelling,
- die wellicht worden gebruikt door Belgische rijksinwoners.

Het is pas tijdens fase 2 en in het bijzonder fase 3 dat vervolgens zal worden vastgesteld of effectief inbreuken op de fiscale wetgeving zijn begaan door de houders van de “verdachte” betaalkaarten.

De “verdachte” transacties (met “verdachte” betaalkaarten) die gebruikt worden in fase 2 zijn dan ook de transacties waarvan kan worden vermoed dat de kans reëel is dat ze verricht zijn door belastingplichtigen, wat van de transacties die worden gevraagd voor fase 1, geenszins aannemelijk wordt gemaakt door de belastingadministratie.

21. Artikel 323 WIB92 vermeldt, anders dan bijvoorbeeld artikel 322 WIB92 niet met welk doel het vraagrecht van de belastingadministratie kan worden aangewend. Het is evenwel evident dat de belastingadministratie slechts gerechtigd is inlichtingen te vragen die een zekere fiscale relevantie vertonen (vergelijk bijvoorbeeld *Maus M., De Fiscale Controle*, 2005, p. 231). Bovendien zijn de onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie doelgebonden en mogen ze slechts gebruikt worden om belastingen te controleren die het voorwerp zijn van de wetgeving die de bevoegdheden toekent (vergelijk bijv. *Gent*, 19 april 2011, *TFR* 2012/14).

22. Bij de invoering van het huidige artikel 323 WIB92 werd in de Memorie van toelichting bovendien melding gemaakt van nieuwe instrumenten voor de belastingadministratie die onder meer als volgt worden omschreven:

“- het recht over te gaan tot opsporingen bij derden met het oog op de taxatie van een bepaalde belastingplichtige of van niet nominatief aangeduide belastingplichtigen. Nochtans kan gedurende het stadium van de taxatie, geen enkele inlichting van kredietinstellingen worden geëist. De Regering heeft het nodig geoordeeld in dit stadium geen aanslag te plegen op het bankgeheim. Het is inderdaad van belang dat de normale werking van deze instellingen niet zal belemmerd worden door een toevloed van vragen om inlichtingen.” (Memorie van Toelichting wetsontwerp houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, Parl. St. Kamer, 1961-62, nr. 364/1, p. 37).

De administratieve commentaar bij artikel 323 vermeldt terzake: “Art. 323, WIB92, maakt het mogelijk van derden inlichtingen te vorderen, die moeten dienen om de juiste heffing van de belasting ten name van één of meer, zelfs niet met name aangeduide, belastingplichtigen te verzekeren.” (ComIB92, nr. 232/1)

Voorgaande elementen bevestigen dat het de bedoeling was van de wetgever om de belastingadministratie het recht toe te kennen om op basis van artikel 323 WIB92 inlichtingen te vorderen met als doel de taxatie van niet bij naam aangeduide belastingplichtigen.

23. De doelgebondenheid van de bevoegdheid van de belastingadministratie op grond van artikel 323 WIB92 kan, gelet op artikel 335 WIB92, worden verruimd naar het vorderen van inlichtingen die relevant zijn niet alleen voor de naleving van het wetboek inkomstenbelastingen maar ook voor “inlichtingen” “die bijdragen tot de vestiging of de invordering van eender welke, andere, door de Staat geheven belasting”.

24. De rechtbank stelt evenwel vast dat het voor een zeer groot deel van de inlichtingen (de gegevens over de niet ‘verdachte’ kaarten) niet aannemelijk is dat deze betrekking hebben op transacties door personen die verplichtingen hebben die door de FOD Financiën zouden kunnen worden gecontroleerd, zelfs niet in het kader van een andere “door de Staat geheven belasting”.

De rechtbank stelt in dat verband eveneens vast dat de belastingadministratie zelf op geen enkele wijze verwijst naar mogelijke andere fiscale verplichtingen van de kaarthouders waarvan zij de naleving zou willen nagaan door het vorderen van de inlichtingen zoals vermeld in de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, dan de verplichtingen inzake inkomstenbelastingen van Belgische rijksinwoners.

25. De rechtbank oordeelt niet dat het, gelet op de doelgebondenheid, vereist is dat op voorhand zou vaststaan dat de gegevens die worden gevorderd op grond van artikel 323 WIB92 per definitie fiscaal relevant zullen zijn.

Gelet op de doelgebondenheid moet het daarentegen wel aannemelijk zijn dat de gegevens die worden gevorderd van derden, redelijkerwijs kunnen worden geacht van belang te zijn met het oog op, de toepassing van bepalingen inzake inkomstenbelastingen (vergelijk Maus M., *De Fiscale Controle*, 2005, p. 231, randnummer 217 in fine), minstens inzake een door de Staat geheven belasting.

Het vorderen van gegevens waarvan voor een zeer groot deel op voorhand kan worden vastgesteld dat het allerminst aannemelijk is dat ze enige fiscale relevantie zullen hebben doordat ze geen betrekking hebben op personen die in België fiscale verplichtingen hebben waarvan de naleving kan worden gecontroleerd, kan de belastingadministratie dan ook niet worden toegestaan op basis van artikel 323 WIB92.

26. Verweerster voert bovendien aan dat de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 disproportioneel zou zijn doordat de gegevens die door de belastingadministratie worden opgevraagd, door haar dienen te worden gefilterd uit een databank waarin een zeer groot aantal gegevens zijn opgenomen (ongeveer zeven miljard volgens verweerster).

Omwille van redenen van beveiliging van de betalingsgegevens, worden de gevraagde gegevens versleuteld bewaard en worden deze bovendien (per transactie) verspreid over verschillende bewaarplaatsen (servers). Op vandaag zou, mede omwille van beveiligingsredenen, geen software beschikbaar zijn bij verweerster op basis waarvan de gegevens met betrekking tot hele reeksen van transacties op geautomatiseerde wijze zouden kunnen worden samengebracht in een enkel bestand zoals gevraagd door de belastingadministratie.

27. De belastingadministratie dient bij het gebruik van vragen om inlichtingen op grond van onder meer artikel 323 WIB92, weloverwogen en gematigd gebruik te maken van haar bevoegdheid (vergelijk bijvoorbeeld *Vraag en Antwoord Kamer*, 2005 – 2006, 18 juli 2005 (vraag nummer 885 Trees Pieters) en met betrekking tot artikel 316 WIB92 Antwerpen, 9 december 2014, *FJF* 2015/193).

De rechtbank oordeelt dat de omvang van het aantal gegevens, louter op zich, evenwel niet doorslaggevend is om te bepalen of een vraag om inlichtingen al dan niet als onevenredig dient te worden beschouwd, indien de opzoeking en het verzamelen van de gegevens door de aangezochte derde op geautomatiseerde wijze kan gebeuren. In dat opzicht kan artikel 323 WIB92, en de vermeldingen in de voorbereidende werken terzake, worden geïnterpreteerd rekening houdend met de concrete technologische mogelijkheden. Wat bij de invoering van het WIB64 mogelijks een onevenredige vraag was, is dat dan ook op vandaag niet meer per definitie.

28. Daarmee samenhangend oordeelt de rechtbank evenwel dat specifiek wanneer de belastingadministratie zich beroept op de mogelijkheid om vragen te stellen die betrekking hebben op gegevens betreffende verrichtingen gesteld door een bijzonder groot aantal personen zonder dat de fiscale relevantie van een groot deel van de gevraagde gegevens blijkt,

de interpretatie van artikel 323 WIB92 als breed geformuleerde bepaling, dient te gebeuren rekening houdend met de regelgeving inzake privacy en gegevensbescherming, in de mate dat deze interpretatie niet strijdig is met tekst van artikel 323 WIB92.

De rechtbank stelt in dat verband vast dat de interpretatie zoals gegeven door de belastingadministratie aan artikel 323 WIB92 (en aan artikel 318 WIB92) in huidige procedure, louter op zich beschouwd, het verzamelen van bijzonder uitgebreide gegevens enkel beperkt door een vereiste dat de aangezochte derde door een beroepsmatig uitgeoefende activiteit de gegevens heeft bekomen, bijvoorbeeld met betrekking tot betalingen met in België uitgegeven betaalkaarten, mogelijk zou maken.

De belastingadministratie betwist dan ook terecht niet dat een toetsing kan gebeuren aan artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet.

29. Verweerster verwijst eveneens uitgebreid naar artikel 318 WIB92, waarvan zij aanvoert dat het betreffende artikel het vorderen van financiële gegevens zoals gebeurd bij de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, niet toestaat.

De belastingadministratie betwist niet dat verweerster voor de toepassing van artikel 318 WIB92 kan worden beschouwd als een daar bedoelde financiële instelling en dat de gevorderde gegevens als financiële gegevens kunnen worden beschouwd maar voert – samengevat – aan dat artikel 318 WIB92 sinds de aanpassing bij wet van 14 april 2011 van artikel 322 WIB92 geen enkele belemmering meer zou vormen voor vragen om inlichtingen op grond van artikel 323 WIB92. Voor zover als nodig merkt de rechtbank op dat deze stelling lijkt in te gaan tegen de vermelding in de voorbereidende werken van voormelde wet dat voorafgaand aan de wetwijziging, op grond van artikel 322 WIB92 geen verzoeken om inlichtingen aan de banken kunnen worden voorgelegd met betrekking tot hun cliënten en dat dergelijke verzoeken om inlichtingen op basis van gelijkaardige redenen ook niet op artikel 323 WIB92 zouden mogen zijn gegrond. De rechtbank stelt vast dat terzake door de wetgever geen wijziging is aangebracht aan artikel 323 WIB92, noch aan artikel 318 WIB92.

Verder verwijst de belastingadministratie hoofdzakelijk naar het argument dat de personen waarvan met oog op de heffing van belasting gegevens worden verwerkt geen cliënten zijn van een Belgische financiële inrichting maar van een buitenlandse bank. Aangezien eiser aanvaardt dat verweerster als PSP een Belgische financiële instelling kan worden beschouwd, lijkt de belastingadministratie hoofdzakelijk aan te voeren dat geen rechtstreekse contractuele band bestaat tussen de personen die een betaling verrichten en verweerster zodat geen sprake is van “cliënt” in de zin van artikel 318 WIB92. Op dit punt laat de argumentatie van partijen zoals ontwikkeld in conclusies over de precieze verhouding tussen de partijen betrokken bij betalingstransacties, niet toe om hierover te oordelen.

De rechtbank oordeelt evenwel dat ook zonder verwijzing naar artikel 318 WIB92 vaststaat dat de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 niet valt binnen het toepassingsgebied van artikel 323 WIB92 en beoordeelt dan ook niet verder de argumentatie van partijen ter zake.

C.2. Recht op privéleven – Verwerking persoonsgegevens

- *Wetgeving inzake bescherming persoonsgegevens*

30. Verweerster beroept zich op de Wet Verwerking Persoonsgegevens (Wet van 8 december 1992 voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens) en het recht op privéleven zoals gewaarborgd door artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en artikel 22 van de Grondwet.

De belastingadministratie betwist in syntheseconclusies niet dat de onderzoeksmaatregel bestaande in het opvragen van gegevens over financiële transacties verricht met buitenlandse betaalkaarten in België over de jaren 2015 en 2016 dient te worden getoetst aan artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet.

31. Voor wat betreft toepassing van de Wet Verwerking Persoonsgegevens op de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, voert de belastingadministratie aan dat deze gegevens niet de identificatiegegevens omvatten van de personen die betalingen hebben uitgevoerd waarvan de transactiegegevens worden gevorderd.

In haar conclusies voert de belastingadministratie aan dat in de eerste fase van het onderzoek, afzonderlijk beschouwd, geen verwerking van persoonsgegevens zou voorliggen, noch in hoofde van de administratie noch door verweerster. Eiser voert aan dat de identiteit van de natuurlijke persoon die de betaalkaart heeft gebruikt, "anoniem voor eiser" zou zijn. Transactiegegevens zouden ook voor verweerster geen persoonsgegevens vormen in de betekenis van de Wet Verwerking Persoonsgegevens omdat zij op grond van de gegevens die ze bekomt bij het faciliteren van elektronische betalingstransacties geen identificatie van de natuurlijke persoon doorvoert.

De belastingadministratie voegt daaraan toe dat de gevraagde gegevens betreffende de identiteit van de handelaren betrokken bij de transacties, persoonsgegevens van natuurlijke personen zouden kunnen zijn in de mate dat enige handelaars – natuurlijke personen cliënt zijn bij verweerster.

32. Artikel 1 van de Wet Verwerking Persoonsgegevens bepaalt dat voor de toepassing van deze wet onder "persoonsgegevens" wordt verstaan: "iedere informatie betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon". Daar wordt aan toegevoegd dat als identificeerbaar wordt beschouwd "een persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identificatienummer of van een of meer specifieke elementen die kenmerkend zijn voor zijn of haar fysieke, fysiologische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit."

33. De rechtbank stelt vast dat de vraag om inlichtingen zoals gesteld aan verweerster kadert binnen een onderzoek waarbij het de bedoeling is dat quasi alle transactiegegevens betreffende de betalingen met buitenlandse betaalkaarten en 2015 en 2016 worden verzameld. De rechtbank oordeelt dat het verzamelen van persoonsgegevens in het kader van

dit onderzoek als een verwerking dient te worden beschouwd zoals bedoeld in artikel 1,§2 van de Wet Verwerking Persoonsgegevens, waarbij ervan dient te worden uitgegaan dat gelet op de draagwijdte van de verzameling van gegevens, bij deze transacties onder meer handelaars natuurlijke personen zullen betrokken zijn. Van deze handelaars – natuurlijke personen zullen dan ook persoonsgegevens worden verwerkt.

Daar dient bovendien te worden aan toegevoegd dat de regeling inzake bescherming van persoonsgegevens eveneens geldt voor rechtspersonen die met natuurlijke personen kunnen worden gelijkgesteld, bijvoorbeeld wanneer de naam van de rechtspersoon naar een of meer natuurlijke personen verwijst (Hof van Justitie 9 november 2010, C – 92/09 en C – 93/09, Volker & Marcus Schecke, overwegingen 53 en 54). De gegevens betreffende dergelijke handelaars – rechtspersonen dienen dan ook als persoonsgegevens te worden beschouwd.

34. Bovendien moeten de natuurlijke personen die de transacties hebben uitgevoerd met de betreffende betaalkaarten worden beschouwd als identificeerbare natuurlijke personen.

Voor wat betreft de mogelijkheid tot identificatie moet immers rekening worden gehouden met alle middelen waarvan mag worden aangenomen dat zij redelijkerwijs in te zetten zijn door degene die verantwoordelijk is voor de verwerking van de persoonsgegevens, maar ook door enige andere persoon (overweging 26 van de Richtlijn 95/46/EG waarvan de Wet Verwerking Persoonsgegevens de omzetting naar nationaal recht vormt). De belastingadministratie heeft het voornemen om na het maken van de selectie van de gegevens, de natuurlijke personen die de betalingen hebben verricht, te identificeren door informatie op te vragen bij de handelaars die de betaling hebben ontvangen, zodat redelijkerwijs moet worden verondersteld dat deze personen als identificeerbaar dienen te worden beschouwd.

35. De belastingadministratie voert eveneens aan dat :

- het geheel van bewerkingen die eiser gedurende de drie fasen van het onderzoek zal uitvoeren en die leiden tot identificatie van natuurlijke personen een verwerking van persoonsgegevens betreft zoals bedoeld door de Wet Verwerking Persoonsgegevens
- maar de eerste fase van het onderzoek afzonderlijk beschouwd geen verwerking van persoonsgegevens betreft

Deze stelling wordt door de rechtbank niet gevolgd aangezien alleen al uit de definitie van “persoonsgegevens” blijkt dat de mogelijkheid tot identificatie voldoende is om gegevens aan te merken als persoonsgegevens, zonder dat reeds effectief dient te zijn overgegaan tot identificatie. Dat de identificatie van de gegevens bekomen in fase 1 slechts zou gebeuren in latere fasen, doet dan ook geenszins afbreuk aan de toepasselijkheid van de wetgeving inzake bescherming van persoonsgegevens van bij het begin van het onderzoek. Daarbij stelt de rechtbank eveneens vast dat onder “verwerking” in de zin van de Wet Verwerking Persoonsgegevens een zeer ruim geheel van bewerkingen wordt verstaan met betrekking tot

persoonsgegevens (artikel 1, §2 Wet Verwerking Persoonsgegevens), waaronder het “verzamelen” van deze gegevens.

36. Het verzamelen door middel van een vraag om inlichtingen van gegevens van personen die kunnen worden geïdentificeerd, vormt dan ook reeds een verwerking van persoonsgegevens in de zin van de Wet Verwerking Persoonsgegevens (en van de Richtlijn 95/46 EG waarvan deze wet de omzetting in nationaal recht vormt).

Volledigheidshalve merkt de rechtbank op dat uit de verklaringen ter terechtzitting vanwege de belastingadministratie kan worden afgeleid dat niet langer werd betwist dat gegevens zoals opgevraagd bij de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, persoonsgegevens betreffen in de zin van de Wet Verwerking Persoonsgegevens.

- Artikel 8 EVRM en artikel 22 Grondwet

37. Artikel 8 van het EVRM luidt als volgt :

“1. Een ieder heeft recht op respect voor zijn privé leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.

2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.”

Artikel 22 van de Grondwet luidt als volgt :

“Ieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald. De wet, het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel waarborgen de bescherming van dat recht.”

38. De belastingadministratie verwijst voor wat betreft interpretatie van deze artikelen naar rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grondwettelijk Hof 14 maart 2013, arrest nummer 39/2013, overweging B.8.1 en EHRM 14 maart 2013, Bernh Larsen Holding AS e.a. t. Noorwegen, nummer 24 117/08, overwegingen 123 en 124).

De belastingadministratie voert terecht aan dat aldus uit de samenlezing van artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 EVRM blijkt dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven geoorloofd is indien de beoordelingsbevoegdheid van de betrokken overheden op voldoende duidelijke wijze is afgebakend en indien in een effectief jurisdictioneel toezicht

wordt voorzien. De wetgeving dient daarbij voldoende toegankelijk en voorzienbaar te zijn voor wat betreft de omvang en de modaliteiten van de bevoegdheden van de overheid.

39. De belastingadministratie voert daarentegen wel aan dat artikel 323 WIB92 een afdoende voorzienbare wettelijke basis vormt voor elke belastingplichtige die een verrichting doet bij een derde of middels tussenkomst van een derde. Deze belastingplichtigen kunnen volgens de belastingadministratie voorzien dat :

- informatie wordt gevraagd over deze verrichtingen
- de belastingadministratie deze informatie kan gebruiken voor berekening en inning van de wettelijk verschuldigde belastingen.

De rechtbank stelt in de eerste plaats vast dat de vraag om inlichtingen zoals gesteld door de belastingadministratie op 19 januari 2017, zoals hierboven reeds vastgesteld, grotendeels een verzoek betreft om gegevens te bekomen met betrekking tot personen die niet kunnen worden aangemerkt als "belastingplichtigen". Personen die met een buitenlandse betaalkaart een betaling verrichten bij een Belgische handelaar (of minstens bij een handelaar die gebruik maakt van de diensten van een Belgische PSP) die geen Belgisch rijksinwoner zijn en waarvan niet kan worden verondersteld dat ze specifieke fiscale verplichtingen hebben in België, kunnen er op basis van artikel 323 WIB92 niet op een afdoende voorzienbare wijze van uitgaan dat de gegevens met betrekking tot deze betalingstransacties door de Belgische belastingadministratie kunnen worden gevorderd bij de PSP.

40. Zelfs indien de interpretatie van de belastingadministratie zou worden gevolgd waarbij artikel 323 WIB92 zou kunnen worden gebruikt om het geheel aan gevraagde gegevens toch te vorderen, wat de rechtbank zoals voormeld niet doet, zou deze interpretatie dermate ruim zijn dat zij niet voldoet aan de voorwaarden om te worden beschouwd als een wettelijke basis voor toepassing van artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet meer bepaalde de voorwaarden inzake voorzienbaarheid en duidelijkheid.

De interpretatie zoals hierboven gegeven aan artikel 323 WIB92 door rechtbank, is dan ook het best in overeenstemming te brengen met artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet.

41. Verweerster verwijst eveneens naar artikel 318 WIB92, waarvan zij aanvoert dat het betreffende artikel het bevorderen van financiële gegevens zoals gebeurd bij de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, niet toestaat.

De rechtbank oordeelt dat ook zonder verwijzing naar artikel 318 WIB92 vaststaat dat de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 niet valt binnen het toepassingsgebied van artikel 323 WIB92 en beoordeelt dan ook niet verder de argumentatie van partijen ter zake.

- Evenredigheidstoets

42. De belastingadministratie dient voor de verwerking van de gegevens die zij wenst te verkrijgen op basis van de door haar gestelde vraag om inlichtingen (onder andere aan verweerster) op 19 januari 2017, voor de toepassing van de Wet Verwerking

Persoonsgegevens te worden beschouwd als “verantwoordelijke voor de verwerking” aangezien zij als openbaar bestuur het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens bepaalt (artikel 1, §4 Wet Verwerking Persoonsgegevens).

Ongeacht de grondslag voor de verwerking op basis van artikel 5 van de Wet Verwerking Persoonsgegevens, is de verwerking van persoonsgegevens steeds onderworpen aan het doelmatigheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel zoals vermeld in artikel 4 §1, 2° en 4, §1, 3° van de Wet Verwerking Persoonsgegevens.

43. Het doelmatigheidsbeginsel houdt onder meer in dat persoonsgegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden dienen te worden verkregen. Het evenredigheidsbeginsel bepaalt dat persoonsgegevens toereikend, ter zake dienend, en niet overmatig dienen te zijn, uitgaande van de doeleinden waarvoor ze worden verkregen (of waarvoor zij verder worden verwerkt).

44. De rechtbank oordeelt dan ook dat de verwerking van persoonsgegevens op basis van de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, slechts toegelaten is indien deze proportioneel is met het nagestreefde doeleinde wat door de belastingadministratie niet wordt betwist (in ondergeschikte orde, indien persoonsgegevens worden verwerkt).

De rechtbank beoordeelt deze evenredigheid hierna uitgaande van de wetgeving inzake bescherming van persoonsgegevens. Gelet op het feit dat de persoonsgegevens die worden opgevraagd tenminste ten aanzien van de personen die betalingen hebben verricht nog geen rechtstreekse identificatie inhouden bij het opvragen door middel van een vraag om inlichtingen, zullen de vereisten op het vlak van evenredigheid op grond van artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet niet ruimer zijn dan deze inzake bescherming van persoonsgegevens zodat op deze toetsing niet verder wordt ingegaan.

45. De belastingadministratie verwijst zelf naar een advies van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (advies nr. 27/2007 van 19 september 2007) waaraan zij meent te hebben voldaan doordat :

- een duidelijk onderzoeksdoel zou voorliggen
- dat klaarblijkelijk niet op een andere manier kan worden bereikt dan door de gegevens te verwerken die zij bij de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 vordert.

De rechtbank stelt vast dat de belastingadministratie duidelijk aanvoert dat zij de gegevens slechts voor aanwending in het kader van het specifieke controleproject zoals opgenomen in de samenvattende nota van 13 januari 2017 verzamelt en dus niet zou gebruiken voor bijvoorbeeld het zoeken naar andere mogelijke indicatoren van fraude of naar andere verbanden in de gegevens.

De rechtbank heeft geen reden om eraan te twifelen dat de belastingadministratie deze gegevens ook alleen hiervoor zal aanwenden. De gegevens van de andere dan “verdachte” betaalkaarten zullen worden vernietigd. Het duidelijk omschreven doeleinde en het

vernietigen van gegevens die niet relevant zijn, zijn elementen die kunnen bijdragen aan het vaststellen van een evenredige verwerking van persoonsgegevens.

46. Voor wat betreft de stelling dat het onderzoeksdoel klaarblijkelijk niet op een andere manier kan worden bereikt dan door de gegevens te verwerken die zij bij de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017 vordert, oordeelt de rechtbank evenwel als volgt :

- de loutere vaststelling dat een bepaald doel niet kan worden bereikt zonder een gegevensverwerking , betekent uiteraard niet dat de wetgever deze verwerking ook heeft toegelaten en dat een duidelijke wettelijke basis bestaat (zie de beoordeling over het bestaan van een wettelijke basis)
- de belastingadministratie niet aannemelijk maakt dat zij het nagestreefde doeleinde niet door middel van een meer gerichte en beperktere gegevensverwerking kan nastreven.

47. De belastingadministratie verwijst inzake de proportionaliteit naar een gelijkaardig onderzoek dat werd gevoerd door de Nederlandse belastingadministratie bij een Nederlandse PSP, blijkbaar reeds in 2009. Daaruit blijkt dat de Nederlandse “voorzieningsrechter” heeft besloten dat de Nederlandse belastingdienst haar bevoegdheid niet verder gebruikt dan redelijkerwijs noodzakelijk is voor het beoogde doel aangezien de Nederlandse belastingdienst zich niet verzette tegen het maken van een “voorselectie” door de PSP aan de hand van door de belastingdienst opgegeven criteria (Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, zaaknummer 496726 / KG ZA 11-1234 WT/JWR, zoals beschikbaar op rechtspraak.nl).

48. De belastingadministratie voert, in lijn met deze Nederlandse rechtspraak, aan dat voor zover een nadere (voor)selectie van gegevens niet mogelijk is, niet kan worden gesteld dat het middel niet evenredig is met de daarmee te bereiken doel. De belastingadministratie geeft daarbij evenwel niet aan waarom enige selectie van de gegevens op basis van door haar te verstrekken criteria niet mogelijk zou zijn.

49. Uit de “samenvattende nota” van de belastingadministratie van 13 januari 2017 (stuk 1 van eiser) blijkt dat het de bedoeling is dat een kaart slechts als “verdacht” zal worden aangemerkt wanneer er redelijkerwijze van kan worden uitgegaan dat deze is gebruikt door een Belgische rijksinwoner. Betaalkaarten die worden gebruikt door wat wordt omschreven als “toeristen” worden in deze fase weggefilterd.

De belastingadministratie geeft geen overzicht van de criteria die zullen worden gebruikt om kaarten aan te merken als waarschijnlijk door Belgische rijksinwoner gebruikte kaarten. Aangezien wordt vermeld dat gespecialiseerde dataminers zullen worden ingezet, zullen deze criteria mogelijk nog moeten worden uitgewerkt. De belastingadministratie geeft in haar conclusies wel als voorbeeld dat een toerist zijn kaart slechts enkele dagen/weken in België zal gebruiken. Daar wordt aan toegevoegd dat de selectie van verdachte kaarten onder meer

zal gebeuren “door het aantal transacties te bekijken ten opzichte van een bepaalde tijdsperiode”.

Betaalkaarten waarmee slechts gedurende een zeer beperkte periode (dagen/weken) dan wel slechts zeer sporadisch worden gebruikt tijdens de periode van twee jaar waarvoor de gegevens worden gevraagd, zullen tijdens de eerste fase wellicht in elk geval worden weggefilterd.

50. Uit de toelichting van de belastingadministratie ter terechtzitting begrijpt de rechtbank dat de belastingadministratie eerst zoveel mogelijk de gegevens van de verschillende PSP's wil samenvoegen om van elke buitenlandse kaart overzicht te krijgen van de betalingen die door tussenkomst van de verschillende PSP's zijn gebeurd, om zo een globaal beeld te krijgen van het gebruik gedurende de volledige periode van twee jaar van quasi alle buitenlandse betaalkaarten.

De rechtbank oordeelt evenwel dat de belastingadministratie niet aannemelijk maakt dat zij op geen enkele wijze (eenvoudige) criteria kan hanteren die een ondergrens vormen voor de kaarten die in fase 1 mogelijks als “verdacht” zullen worden aangemerkt, bijvoorbeeld rekening houdend met een minimum aantal transacties dat per PSP zou worden bepaald. Voor de betaalkaarten die (op basis van de voorselectie) geselecteerd worden bij één van de PSP's kunnen dan eventueel de gegevens worden opgevraagd bij de andere PSP's. De belastingadministratie heeft evenwel de (on)mogelijkheid tot het maken van een voorselectie niet op afdoende wijze onderbouwd.

51. Het hanteren van criteria voor een voorselectie door verweerster zou mogelijks eveneens kunnen vermijden dat een vraag om inlichtingen wordt gesteld die betrekking heeft op gegevens waarvan voor een zeer groot deel op voorhand kan worden vastgesteld dat het allerminst aannemelijk is dat ze enige fiscale relevantie zullen hebben doordat ze geen betrekking hebben op personen die in België fiscale verplichtingen hebben waarvan de naleving kan worden gecontroleerd. Ook in dit opzicht is voormelde interpretatie van artikel 323 WIB92 het best verenigbaar met de wetgeving inzake bescherming van persoonsgegevens.

OM DEZE REDENEN DE RECHTBANK

Rechtdoende op tegenspraak.

Alle andere en strijdige conclusies verwerpend.

Verklaart de vordering van eiser onontvankelijk in de mate dat deze ertoe strekt een nieuwe termijn te bepalen voor het beantwoorden van de vraag om inlichtingen van 19 januari 2017, evenals in de mate dat deze ertoe strekt een dwangsom op te leggen.

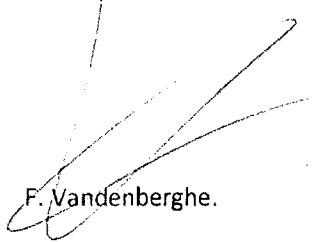
Verklaart de vordering van eiser voor het overige onontvankelijk maar ongegrond.

Veroordeelt eiser tot de kosten van het geding, door verweerster begroot en door de rechtbank vereffend op de dagvaardingskosten ten bedrage van 113,10 EUR en een rechtsplegingsvergoeding van 1.440,00 EUR.

Dit vonnis werd uitgesproken op **twee februari tweeduizend achttien** in openbare zitting van de Kamer AFi1, die samengesteld was uit:

F. Vandenberghe, rechter
N. Daneels, griffier


N. Daneels,


F. Vandenberghe.

Rechtspraak - Procedure
Procedure

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2017/AR/924, 9 oktober 2018 (rolnr : 2017/AR/924)

onuitg.

Procedure

Samenvatting niet beschikbaar.

2017/AR/924 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal, Directeur KMO Centrum Brugge, met burelen te 8000 BRUGGE, G.Vincke-Dujardinstraat 4,

appellant,

hebbende als raadsman mr. VAN ACKER Elie, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

tegen

GRAND SERVICE E.B.V.B.A.,

met maatschappelijke zetel te (...), ingeschreven met KBO-nummer (...),

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. MAUS Michel, advocaat te 8020 OOSTKAMP, Hertsbergsestraat 4

wijst het hof het volgend arrest:

1.

Bij fiscaal verzoekschrift op 29.1.2016 neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, bestreed de geïntimeerde de aanslag in de vennootschapsbelasting op haar naam voor het aanslagjaar 2010 (kohierartikel 300021).

Voordien was door de geïntimeerde bezwaar ingediend tegen de bestreden aanslag bij bezwaarschrift van 25.11.2013. Het blijkt niet dat op dit bezwaarschrift een administratieve beslissing tussenkwam.

Voor de eerste rechter vorderde de geïntimeerde dat zou gezegd worden voor recht dat de bestreden aanslag nietig is en geen enkel rechtsgevolg kan sorteren, minstens dat ontheffing voor de bestreden aanslag zou worden verleend; verder dat zou gezegd worden

voor recht dat alle sommen die ingevolge de bestreden aanslag mochten zijn of worden geïnd door de appellant, door de appellant dienen terugbetaald te worden, samen met de moratoriumintresten verschuldigd overeenkomstig de wet.

Bij vonnis van 13.2.2017 van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, vierde kamer, werd de vordering toelaatbaar verklaard en in die mate gegrond verklaard dat de vernietiging van de bestreden aanslag werd bevolen, en de appellant werd veroordeeld tot betaling aan de geïntimeerde van de op basis van de aldus vernietigde aanslag geïnde bedragen, te vermeerderen met de moratoriumintresten conform artikel 418 WIB/1992. De appellant werd veroordeeld tot de kosten van het geding.

Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 15.5.2017 heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het voormeld vonnis.

Het blijkt niet dat dit vonnis werd betekend of dat de appellant er in zou hebben berust (in zover mogelijk).

Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.

Het hoger beroep strekt ertoe het bestreden vonnis te horen vernietigen, de oorspronkelijke vordering van de geïntimeerde te horen afwijzen, de bestreden aanslag te horen bevestigen.

De geïntimeerde van haar kant vordert dat de vordering van de appellant ongegrond zou worden verklaard en het bestreden vonnis zou worden bevestigd, en herneemt haar oorspronkelijke vordering, met de volgende toevoeging:

„In ondergeschikte orde, voor recht te horen zeggen dat ontheffing dient te worden verleend minstens in toepassing van de programmawet van 19 december 2014, alsook ontheffing te verlenen voor zover BTW in de belastbare grondslag werd opgenomen. Voor recht te zeggen dat de afschrijvingstermijn van zonnepanelen op 5 jaar gerechtvaardigd is.”.

2.

De geïntimeerde omschrijft zichzelf in conclusie als „een vennootschap die gespecialiseerd is in fabricatie en verhandeling van verse gesneden frieten en geblancheerde kookaardappelen”.

De administratie heeft de boekhouding van de geïntimeerde verworpen als niet-bewijskrachtig, en aangenomen dat de geïntimeerde in het boekjaar 1.7.2009 - 30.6.2010 een niet-officiële meeromzet realiseerde („in het zwart”).

Vertrekkend van de officiële omzet per klant zoals opgenomen in de boekhouding van de geïntimeerde, heeft de appellant op die officiële omzet per klant het percentage niet-officiële meeromzet toegepast zoals die verhouding bleek uit de gefactureerde en niet-gefactureerde leveringen voor de maand november 2010 (in EUR, inclusief BTW) voor de klanten waarvan de controle-ambtenaar vervalsing van de leveringsbons heeft vastgesteld (zie de kennisgeving van aanslag van ambtswege dd. 8.5.2013, stuk II/10 van de appellant, p. 9 onderaan; zie ook tabel bijlage 7 naar dewelke wordt verwezen, stuk II/7 van de appellant, die enkel betrekking heeft op de cijfers voor de maand november 2010). Deze berekeningen hebben geleid tot een geraamde meeromzet van 199.328,70 EUR voor het boekjaar 1.7.2009 - 30.6.2010.

Vervolgens heeft de administratie in de bestreden aanslag deze niet-officiële meeromzet belast met toepassing van artikel 219 WIB/1992 (afzonderlijke aanslag geheime commissielonen), hetzij $[(199.328,70 \text{ EUR} \times 300 \%) + 3 \% \text{ crisisbijdrage}] = 615.925,68 \text{ EUR}$.

De bestreden aanslag is een aanslag van ambtswege, gevestigd na toepassing van de procedure voorzien bij het artikel 351 WIB/1992.

De geïntimeerde heeft de mogelijkheid dergelijke aanslag te bestrijden:

- ofwel door aan te tonen dat de belastbare grondslag willekeurig is vastgesteld, omdat de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of op onjuiste feiten heeft gesteund of nog als de administratie uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid;
- ofwel door in toepassing van artikel 352 WIB/1992 het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de belastbare inkomsten en van de andere te haren name in aanmerking komende gegevens.

De administratie vermag gebruik te maken van het bewijs door vermoedens, en vermoedens halen uit cijfergegevens voor een bepaalde periode door ze te extrapoleren naar andere periodes (vergelijk met Cass. 19.9.2014, vindplaats <http://jure.juridat.just.fgov.be>, het volledig arrest als Pdf-document, cijfer 2 van de overwegingen). Evenwel veronderstelt dit dat de cijfergegevens waarvan wordt vertrokken voldoende representatief kunnen geacht worden om voor die andere periodes te kunnen gelden.

Hoewel de vaststellingen van de maand november 2010 te dezen kunnen worden aangenomen als vaststaande en zekere feiten, zijn deze bekende feiten niet voldoende draagkrachtig om eruit af te leiden of aan te nemen dat die feiten van die te korte referentieperiode toepasselijk zijn op een geheel jaar. De bekende feiten zijn daarvoor te beperkt en de referentieperiode te kort. Het staat evenmin vast dat de exploitatievoorwaarden van de maand november 2010 dezelfde waren over de periode 1.7.2009 - 30.6.2010.

In deze omstandigheden is de bestreden aanslag willekeurig en werd terecht door de eerste rechter de vernietiging ervan bevolen.

OP DEZE GRONDEN

HET HOF, rechtdoende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken;

Ontvangt het hoger beroep, doch verklaart het ongegrond;

Bevestigt het bestreden vonnis;

Beslist bijkomend dat de zaak overeenkomstig artikel 356 WIB/92 gedurende zes maanden op de rol zal blijven.

Houdt de uitspraak over de gerechtskosten aan.

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, zitting houdende in fiscale zaken, van 9 oktober 2018.

Aanwezig:

Guy Tillekaerts, kamervoorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

mnrsl2825771

ARREST 300112325

Rechtspraak - Procedure
Procedure

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2017/AR/925, 9 oktober 2018 (rolnr : 2017/AR/925)

onuitg.

Procedure

Samenvatting niet beschikbaar.

2017/AR/925 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT / FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Directeur KMO Centrum Brugge, met burelen te 8000 BRUGGE, Vincke-Dujardinstraat 4,

appellant,

hebbende als raadsman mr. VAN ACKER Elie, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

tegen

GRAND SERVICE E.B.V.B.A.,

met maatschappelijke zetel te (...), ingeschreven met KBO-nummer (...),

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. MAUS Michel, advocaat te 8020 OOSTKAMP, Hertsbergsestraat 4

wijst het hof het volgend arrest:

1.

Bij fiscaal verzoekschrift op 29.1.2016 neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, bestreed de geïntimeerde de aanslag in de vennootschapsbelasting op haar naam voor het aanslagjaar 2011 (kohierartikel 00832400371).

Voordien was door de geïntimeerde bezwaar ingediend tegen de bestreden aanslag bij bezwaarschrift van 22.11.2013. Het blijkt niet dat op dit bezwaarschrift een administratieve beslissing tussenkwam.

Voor de eerste rechter vorderde de geïntimeerde dat zou gezegd worden voor recht dat de bestreden aanslag nietig is en geen enkel rechtsgevolg kan sorteren, minstens dat

onthefing voor de bestreden aanslag zou worden verleend; verder dat zou gezegd worden voor recht dat alle sommen die ingevolge de bestreden aanslag mochten zijn of worden geïnd door de appellant, door de appellant dienen terugbetaald te worden, samen met de moratoriumintresten verschuldigd overeenkomstig de wet.

Bij vonnis van 13.2.2017 van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, vierde kamer, werd de vordering toelaatbaar verklaard en in die mate gegrond verklaard dat de vernietiging van de bestreden aanslag werd bevolen, en de appellant werd veroordeeld tot betaling aan de geïntimeerde van de op basis van de aldus vernietigde aanslag geïnde bedragen, te vermeerderen met de moratoriumintresten conform artikel 418 WIB/1992. De appellant werd veroordeeld tot de kosten van het geding.

Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 15.5.2017 heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het voormeld vonnis.

Het blijkt niet dat dit vonnis werd betekend of dat de appellant er in zou hebben berust (in zover mogelijk).

Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.

Het hoger beroep strekt ertoe het bestreden vonnis te horen vernietigen, de oorspronkelijke vordering van de geïntimeerde te horen afwijzen, de bestreden aanslag te horen bevestigen.

De geïntimeerde van haar kant vordert dat de vordering van de appellant ongegrond zou worden verklaard en het bestreden vonnis zou worden bevestigd, en herneemt haar oorspronkelijke vordering, met de volgende toevoeging:

„In ondergeschikte orde, voor recht te horen zeggen dat ontheffing dient te worden verleend minstens in toepassing van de programmawet van 19 december 2014, alsook ontheffing te verlenen voor zover BTW in de belastbare grondslag werd opgenomen.”.

2.

De geïntimeerde omschrijft zichzelf in conclusie als „een vennootschap die gespecialiseerd is in fabricatie en verhandeling van verse gesneden frieten en geblancheerde kookaardappelen”.

De administratie heeft de boekhouding van de geïntimeerde verworpen als niet-bewijskrachtig, en aangenomen dat de geïntimeerde in het boekjaar 1.7.2010 - 30.6.2011 een niet-officiële meeromzet realiseerde („in het zwart”).

Vertrekkend van de officiële omzet per klant zoals opgenomen in de boekhouding van de geïntimeerde, heeft de appellant op die officiële omzet per klant het percentage niet-officiële meeromzet toegepast zoals die verhouding bleek uit de gefactureerde en niet-gefactureerde leveringen voor de maand november 2010 (in EUR, inclusief BTW) voor de klanten waarvan de controle-ambtenaar vervalsing van de leveringsbons heeft vastgesteld (zie de kennisgeving van aanslag van ambtswege dd. 8.5.2013, stuk II/10 van de appellant, p. 10, 4e paragraaf; zie ook tabel bijlage 7 naar dewelke wordt verwezen, stuk II/7 van de appellant, die enkel betrekking heeft op de cijfers voor de maand november 2010). Deze berekeningen hebben geleid tot een geraamde meeromzet van 303.317,78 EUR voor het boekjaar 1.7.2010 - 30.6.2011.

Vervolgens heeft de administratie in de bestreden aanslag deze niet-officiële meeromzet belast met toepassing van artikel 219 WIB/1992 (afzonderlijke aanslag geheime commissielonen), hetzij $[(303.317,78 \text{ EUR} \times 300 \%) + 3 \% \text{ crisisbijdrage}] = 937.251,94 \text{ EUR}$.

De bestreden aanslag is een aanslag van ambtswege, gevestigd na toepassing van de procedure voorzien bij het artikel 351 WIB/1992.

De geïntimeerde heeft de mogelijkheid dergelijke aanslag te bestrijden:

- ofwel door aan te tonen dat de belastbare grondslag willekeurig is vastgesteld, omdat de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of op onjuiste feiten heeft gesteund

of nog als de administratie uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid;

- ofwel door in toepassing van artikel 352 WIB/1992 het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de belastbare inkomsten en van de andere te haren name in aanmerking komende gegevens.

De administratie vermag gebruik te maken van het bewijs door vermoedens, en vermoedens halen uit cijfergegevens voor een bepaalde periode door ze te extrapoleren naar andere periodes (vergelijk met Cass. 19.9.2014, vindplaats <http://jure.juridat.just.fgov.be>, het volledig arrest als Pdf-document, cijfer 2 van de overwegingen). Evenwel veronderstelt dit dat de cijfergegevens waarvan wordt vertrokken voldoende representatief kunnen geacht worden om voor die andere periodes te kunnen gelden.

Hoewel de vaststellingen van de maand november 2010 te dezen kunnen worden aangenomen als vaststaande en zekere feiten, zijn deze bekende feiten niet voldoende draagkrachtig om eruit af te leiden of aan te nemen dat die feiten van die te korte referentieperiode toepasselijk zijn op een geheel jaar. De bekende feiten zijn daarvoor te beperkt en de referentieperiode te kort. Het staat evenmin vast dat de exploitatievoorwaarden van de maand november 2010 dezelfde waren over de periode 1.7.2010 - 30.6.2011.

In deze omstandigheden is de bestreden aanslag willekeurig en werd terecht door de eerste rechter de vernietiging ervan bevolen.

OP DEZE GRONDEN

HET HOF, rechtdoende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken;

Ontvangt het hoger beroep, doch verklaart het ongegrond;

Bevestigt het bestreden vonnis;

Beslist bijkomend dat de zaak overeenkomstig artikel 356 WIB/92 gedurende zes maanden op de rol zal blijven.

Houdt de uitspraak over de gerechtskosten aan.

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, zitting houdende in fiscale zaken, van 9 oktober 2018.

Aanwezig:

Guy Tillekaerts, kamervoorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

mnr12825772

ARREST 300112326



Rechtspraak - Procedure
Procedure

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/1066, 11 september 2018 (rolnr : 2016/AR/1066)

onuitg.

Procedure

Samenvatting niet beschikbaar.

D.L., wonende te,

eiseres in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. HEYRMAN Kris, advocaat te 2610 WILRIJK (ANTWERPEN), Berkenlaan 45

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 04 april 2016, met rolnummer 14/5385/A

tegen

1. DE BELGISCHE STAAT, in de persoon van de Minister van Financiën, te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, handelend ten verzoeken van de Adviseur-generaal – Directeur te P Centrum Antwerpen, met kantoor te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 bus 1,

verweerder in hoger beroep,

en

2. ADVISEUR INVORDERING - ONTVANGER TEAM INVORDERING NATUURLIJKE PERSONEN ANTWERPEN 4, (voorheen de Adviseur-ONTVANGER der Directe Belastingen Antwerpen 14), met kantoor te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 bus 1, die voor deze rechtspleging woonplaats kiest op het kantoor van de Dienstchef van de Juridische Dienst van het Regionaal Invorderingscentrum (RIC) Antwerpen 1, met kantoor te 2000 Antwerpen, AMCA, Italiëlei 4 bus 9

verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. VAN DER VELPEN Annick loco Mr. VANSTREELS Mich, advocaat te 2140 BORGERHOUT (ANTWERPEN), Joe Englishstraat 61 bus 13

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder een eensluitend afschrift van het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, van 4 april 2016 alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 18 mei 2016, waarbij een naar vorm en termijn regelmatig en ontvankelijk hoger beroep wordt ingesteld.

1. Feitelijke en procedurele retroacta

1.1. Huidige betwisting heeft betrekking op supplementaire aanslagen in de personenbelasting ingekohierd in hoofde van eiseres in hoger beroep en haar toenmalige echtgenoot, M.-H.F., voor aanslagjaar 2002, onder artikel ...151, voor aanslagjaar 2003 onder artikel ...141, voor aanslagjaar 2004 onder artikel ...131 en voor aanslagjaar 2005 onder artikel ...121. In het bijzonder betreft de betwisting de belasting als bedrijfsleidersbezoldiging van verkoopinkomsten van BVBA L.D. die niet konden worden teruggevonden in de boekhouding en derhalve ook niet in het vermogen van de vennootschap.

Op 8 juni 2005 werd door de B.B.I. Gewestelijke Directie Antwerpen inzage bekomen van het strafdossier AN... inzake BVBA L.D.

Op 19 mei 2006 werden aan eiseres in hoger beroep en de heer F. vier berichten van wijziging van aangifte toegezonden voor de aanslagjaren 2002, 2003, 2004 en 2005 waarbij werd meegedeeld dat uit de stukken van het strafdossier was gebleken dat de BVBA L.D. goederen kocht en verkocht zonder dat deze in de officiële boekhouding werden opgenomen. De gerealiseerde verkopen ten bedrage van 1.001.696,20 EUR (40.408.325 BEF) voor aanslagjaar 2002, ten bedrage van 1.621.618,45 EUR voor aanslagjaar 2003, ten bedrage van 1.822.068,45 EUR voor aanslagjaar 2004 en ten bedrage van 463.552,23 EUR voor aanslagjaar 2005 werden cash ontvangen of gestort op een Zwitserse bankrekening en werden rechtstreeks opgenomen door de heer F., zaakvoerder van BVBA L.D. Deze verkopen zouden derhalve als een bedrijfsleidersbezoldiging worden belast. Tevens werd de toepassing van een belastingverhoging van 200 % aangekondigd wegens onjuiste of onvolledige aangifte gepaard gaand met valsheid of gebruik van valse stukken.

Bij brieven van 17 juni 2006 deelde de raadsman van eiseres in hoger beroep en de heer F. mee niet te kunnen instemmen met de aangekondigde wijzigingen. Bij kennisgevingen van beslissing tot taxatie dd. 20 september 2006 werd meegedeeld dat de aangekondigde wijzigingen zouden worden behouden. Op 29 september 2006 werden de bestreden supplementaire aanslagen ingekohierd.

Er werd tijdig bezwaar aangetekend op 6 maart 2007 tegen de bestreden aanslagen. Namens eiseres in hoger beroep werd op 8 juli 2011 aanvullend bezwaar aangetekend.

De heer F. werd bij vonnis van 8 januari 2009 veroordeeld door de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen wegens gemeenrechtelijke en fiscale valsheid in geschriften, witwasmisdrijven, fiscale fraude en het niet voeren van een passende boekhouding binnen de BVBA L.D. Dit vonnis werd, wat de heer F. betreft, bevestigd door het hof van beroep te Antwerpen bij arrest van 16 december 2009 behoudens wat betreft de strafmaat. Het Hof van Cassatie heeft dit arrest verbroken bij arrest van 18 mei 2010 omdat ten onrechte een fiscale geldboete was opgelegd. Bij arrest van het hof van beroep te Gent dd. 17 februari 2011 werd de heer F. veroordeeld tot een gevangenisstraf van 4 jaar en een geldboete van 7.000 EUR, waarbij de verbeurdverklaringen opgelegd door het hof van beroep te Antwerpen behouden bleven. Het Hof van Cassatie vernietigde in haar arrest van 8 november 2011 het arrest van het hof van beroep te Gent in zoverre het had besloten tot het behoud van de door het hof van beroep te Antwerpen uitgesproken verbeurdverklaring. Het hof van beroep te Brussel deed in haar arrest van 26 februari 2013 uitspraak over de verbeurdverklaring.

Bij directoriale beslissing van 9 juli 2014 werden de bestreden aanslagen gedeeltelijk ontheven met inachtneming van de bedragen die door het hof van beroep te Antwerpen in de strafzaak onder de tenlasteleggingen A.III en B.II werden weerhouden. De bijkomend te belasten bedrijfsleidersbezoldigingen zouden 992.727,67 EUR (40.046.535 BEF) bedragen voor aanslagjaar 2002, 193.817,93 EUR voor aanslagjaar 2003, 142.143,98 EUR voor aanslagjaar 2004 en nihil voor aanslagjaar 2005.

1.2. Bij verzoekschrift op tegenspraak, neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen op 29 september 2014, vorderde eiseres in hoger beroep

- het verzoekschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren;

- de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2002, onder artikel ...151, voor aanslagjaar 2003 onder artikel ...141, voor aanslagjaar 2004 onder artikel ...131 en voor aanslagjaar 2005 onder artikel ...121, te vernietigen minstens te ontheffen;
- minstens voor recht te zeggen dat deze aanslagen niet tegenstelbaar zijn en niet invorderbaar zijn lastens eiseres in hoger beroep;
- minstens de opgelegde belastingverhoging kwijt te schelden of te verminderen en dienovereenkomstig de gedeeltelijke ontheffing te bevelen van de aanslagen;
- minstens voor recht te zeggen dat deze aanslagen niet tegenstelbaar zijn en niet invorderbaar zijn lastens eiseres in hoger beroep voor wat de opgelegde belastingverhogingen betreft;
- de Belgische Staat te verwijzen in de kosten van het geding.

De eerste rechter verklaarde de vordering van eiseres in hoger beroep ontvankelijk maar slechts gegrond als volgt, verklaarde de toegepaste belastingverhogingen niet tegenstelbaar aan eiseres in hoger beroep en veroordeelde haar met de Belgische Staat tot de helft van de kosten. De vrijwillige tussenkomst van de ontvanger Antwerpen 14 werd slechts ontvankelijk verklaard op het punt waarop hij als aansprakelijke ter invordering der fiscale vordering een persoonlijk belang heeft en verklaarde van daar uit het vonnis aan hem gemeen. De eerste rechter zegde voorts voor recht dat de ontvanger gezien de loutere gemeenverklaring geen recht heeft op een rechtsplegingsvergoeding en wees voor zoveel als nodig eiseres in hoger beroep af van het meer en anders gevorderde.

De eerste rechter oordeelde dat de vordering van de ontvanger als vrijwillig tussenkomende partij om de vordering van eiseres in hoger beroep onontvankelijk te verklaren in zoverre de niet-tegenstelbaarheid en niet-invorderbaarheid van de aanslagen wordt nagestreefd, niet kan worden bijgetreden aangezien de vordering van eiseres in hoger beroep de grond van de aanslagen betreft. De tussenkomst van de ontvanger in eigen naam en niet namens de Belgische Staat is niet ontvankelijk nu tegen hem geen veroordeling wordt nagestreefd. De tussenkomst is wel ontvankelijk als verzoek tot gemeenverklaring.

Er blijkt dat de betrokken ambtenaar bij inzage van het strafdossier geen weigering heeft opgelopen, waaruit volgt dat zij de noodzakelijke aanstelling bij zich had. Geen schending van artikel 333 W.I.B. 1992 ligt voor.

Ten gronde stelt de eerste rechter vast dat de heer F. in het strafarrest schuldig werd bevonden voor zwarte verhandelingen met opzet de werkelijke afnemers verborgen te houden om daaruit over een illegaal vermogen te beschikken. Beroepskosten werden niet aangetoond, zodat het gaat om meerwinst, die kon worden toegewezen aan de heer F. als inkomen als bedrijfsleider.

De belastingverhoging werd wettelijk geacht doch niet tegenstelbaar aan eiseres in hoger beroep omdat op basis van het dossier kon worden aangenomen dat zij buiten het reilen en zeilen van de heer F. was gehouden.

Tegen dit vonnis heeft eiseres in hoger beroep bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het hof op 18 mei 2016, hoger beroep ingesteld.

2. De vorderingen en standpunten in hoger beroep

2.1. Eiseres in hoger beroep vordert het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren;

- Het bestreden vonnis te vernietigen;
- Opnieuw recht doende de oorspronkelijke vordering van eiseres in hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren;
- Het verzoek tot vrijwillige tussenkomst van de ontvanger onontvankelijk te verklaren;
- de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2002, onder artikel ...151, voor aanslagjaar 2003 onder artikel ...141, voor aanslagjaar 2004 onder artikel ...131 en voor aanslagjaar 2005 onder artikel ...121, te vernietigen minstens te ontheffen;
- minstens voor recht te zeggen dat deze aanslagen niet tegenstelbaar zijn en niet invorderbaar zijn lastens eiseres in hoger beroep;
- minstens de opgelegde belastingverhoging kwijt te schelden of te verminderen en dienovereenkomstig de gedeeltelijke ontheffing te bevelen van de aanslagen;

- minstens voor recht te zeggen dat deze aanslagen niet tegenstelbaar zijn en niet invorderbaar zijn lastens eiseres in hoger beroep voor wat de opgelegde belastingverhogingen betreft;
- de terugbetaling te bevelen van alle ten onrechte betaalde of geïnde sommen te verhogen met moratoriumintresten;
- de Belgische Staat te verwijzen in de kosten van het geding.

Eiseres in hoger beroep stelt dat de ontvanger niet bevoegd is om tussen te komen. Ter zitting van het hof stelde eiseres in hoger beroep bij monde van haar raadsman geen bezwaar te hebben tegen de gemeenverklaring van het arrest aan de ontvanger.

Eiseres stelt dat op onwettige wijze inzage werd genomen van het strafdossier en dat artikel 333 W.I.B. 1992 werd miskend.

Ten gronde wordt geargumenteed dat de belastbare grondslag werd vastgesteld met gebruik van een verboden opeenstapeling van feitelijke vermoedens. De aanslagen zijn dan ook behept met willekeur.

Eiseres in hoger beroep vordert minstens haar de aanslagen en/of de belastingverhogingen van 200 % niet tegenstelbaar te verklaren omdat zij niet betrokken was bij de strafzaak.

2.2. De Belgische Staat en de ontvanger vorderen

- akte te verlenen van het door de ontvanger ingestelde incidenteel beroep en dit toelaatbaar en ontvankelijk te verklaren,
- het hoger beroep van eiseres in hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren,
- het bestreden vonnis en de bestreden aanslagen te bevestigen,
- het incidenteel beroep van de ontvanger gegrond te verklaren,
- de vordering van eiseres in hoger beroep in zoverre betrekking hebben op de verhaalsrechten van de ontvanger wat betreft de belastingschulden in hoofdsom wat betreft de belastingschuld qua intresten op de belastingschulden in hoofdsom en wat betreft de belastingverhogingen onontvankelijk en ontoelaatbaar te verklaren,
- de vordering van eiseres in hoger beroep minstens ongegrond te verklaren in zoverre de fiscale bepalingen van artikel 394, § 1 W.I.B. 1992 en de gemeenrechtelijke bepalingen van artikel 1406 e.v. B.W. van toepassing zijn,
- eiseres in hoger beroep te veroordelen tot de kosten van beide aanleggen.

Aangezien eiseres in hoger beroep de niet-tegenstelbaarheid en niet-invorderbaarheid van de aanslagen nastreeft, beschikt de ontvanger wel degelijk over een actueel belang om in het geding tussen te komen. De ontvanger heeft een eigen vorderingsrecht.

Er werd niet op onwettige wijze inzage genomen van het strafdossier en er ligt geen schending van artikel 333 W.I.B. 1992 voor. De bestreden aanslagen werden niet gevestigd met verboden opeenstapeling van vermoedens. Ze zijn in ieder geval, inclusief belastingverhoging tegenstelbaar aan eiseres in hoger beroep.

3. Bespreking

3.1. Wat betreft de ontvankelijkheid van de vrijwillige tussenkomst door de ontvanger

3.1.1. Bij verzoekschrift dd. 22 januari 2015 is de adviseur-ontvanger der directe belastingen te Antwerpen 14, tweede geïntimeerde (hierna „de ontvanger”) vrijwillig tussengekomen in het geding dat door eiseres in hoger beroep werd ingeleid voor de eerste rechter. De eerste rechter verklaarde deze vrijwillige tussenkomst door de ontvanger onontvankelijk omdat de vordering werd ingesteld in eigen naam en niet namens de Belgische Staat. De vordering tot tussenkomst werd ontvankelijk verklaard in beperkte zin als verzoek tot gemeenverklaring van het tussen te komen vonnis vanuit het oogpunt van de eventuele latere wettelijke aansprakelijkheid van de ontvanger.

De ontvanger tekende incidenteel beroep aan tegen het vonnis van de eerste rechter op dit punt.

3.1.2. Na de hervorming van de fiscale procedure door de wetten van 15 maart 1999 en 23 maart 1999 is het gemeen gerechtelijk recht opnieuw in werking getreden. Aldus zijn de regels in het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de tussenvorderingen, en dienvolgens ook de regels betreffende de vrijwillige tussenkomst, van toepassing in fiscalibus (VAN ORSHOVEN, P., „Gerechtelijke geschillenregeling”, in PEETERS, B. (Ed.), De hervorming van de fiscale procedure, Antwerpen, Maklu, 1999, 229-230). Derden kunnen derhalve tussenkomen in een fiscale procedure indien zij hiertoe de vereiste hoedanigheid en het vereiste belang aantonen (artikel 17 Ger.W.).

In principe kan de Belgische Staat enkel optreden door tussenkomst van de minister tot wiens bevoegdheden het geschil behoort, in casu de minister van financiën (Cass. 30 april 2009, AR F07.0100.F, *Arr. Cass.*, 2009, 1164-1165). Zulks impliceert echter geenszins dat enkel de minister van financiën de bevoegdheid heeft om de Belgische Staat te vertegenwoordigen in fiscale procedures. Artikel 154 van de Programmawet van 29 maart 2012 (*B.S.*, 6 april 2012) bepaalt immers als volgt: „Onverminderd de bevoegdheden die hen door specifieke wettelijke bepalingen worden toegekend, zijn de ontvangers van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning of invordering van fiscale schuldvorderingen eveneens bevoegd om rechtsvorderingen in te stellen wegens de niet-betaling van de fiscale schuldvorderingen waarvan de inning of invordering hen is toevertrouwd, en staan zij in voor de inning en invordering van het door de rechter aan de overheid toegekende, met inbegrip van de interesten en de kosten bedoeld in de artikelen 1017 en 1018 van het Gerechtelijk Wetboek”. Aldus wordt aan de ontvanger specifiek de bevoegdheid verleend om rechtsvorderingen in te stellen wegens niet-betaling van fiscale schuldvorderingen waarvan de inning hem is toevertrouwd.

Artikel 154 van de programmawet van 29 maart 2012 verleent de ontvanger echter geen eigen, persoonlijk vorderingsrecht. Er wordt hem enkel de bevoegdheid verleend om als orgaan van de Belgische Staat rechtsvorderingen in te stellen met het oog op de inning van fiscale vorderingen. De ontvanger beschikt dienvolgens niet over de vereiste hoedanigheid om in eigen naam een vordering in tussenkomst in te stellen in een fiscale procedure. Deze hoedanigheid komt slechts de Belgische Staat toe als titularis van het recht tot inning van belastingen ten voordele van de Schatkist (LINDEMANS, D., „De Schatkist als procespartij”, *A.F.T.*, 1981, nr. 12, 258).

Het hof stelt vast dat de vordering in vrijwillige tussenkomst werd ingesteld door de ontvanger in persoonlijke naam en niet als orgaan of aangestelde van de Belgische Staat, zoals verweerders in hoger beroep ten onrechte voorhouden in hun conclusies na de zitting van 27 november 2017 (p. 9). De vordering van de ontvanger is bij gebrek aan de vereiste hoedanigheid dan ook onontvankelijk.

Dat het hoger beroep van eiseres in hoger beroep ook gericht is tegen de ontvanger, kan hieraan geen afbreuk doen, nu eiseres in hoger beroep in toepassing van artikel 1053, eerste lid Ger.W. ertoe gehouden was het hoger beroep te richten „tegen alle partijen wier belang in strijd is met” het hare, en zulks op straffe van onontvankelijkheid van het hoger beroep (artikel 1053, derde lid Ger.W.).

Het incidenteel beroep wordt afgewezen.

3.2. (On)rechtmatig verkregen bewijs bij inzage van het strafdossier

Eiseres in hoger beroep stelt dat niet is aangetoond wie inzage nam van het strafdossier in toepassing van artikel 327, § 1 W.I.B. 1992, zodat niet gecontroleerd zou kunnen worden of de inzage is geschied door ambtenaren die daartoe bevoegd waren. Aldus zou de informatie uit het strafdossier op onrechtmatige wijze zijn gekomen, wat de nietigheid van de bestreden aanslagen tot gevolg zou hebben.

Artikel 327, § 1 W.I.B. 1992 bepaalt dat bestuursdiensten van de Staat alle inlichtingen dienen te verstrekken die voor de vestiging of de invordering van de door de Staat geheven belastingen nodig worden geacht, wanneer zij daartoe worden aangezocht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen. Inzage en afschrift

van inlichtingen of stukken in verband met de rechtspleging mag echter slechts worden verleend mits uitdrukkelijk verlof van de procureur-generaal. Ingevolge de administratieve commentaar (Com.I.B., nr. 327/20) kunnen de door artikel 327 W.I.B. 1992 toegekende rechten, en dienvolgens ook het recht op inzage, slechts worden uitgeoefend door de ontvangers, hoofdcontroleurs, adjunct-directeurs en directeurs of naar behoren gedelegeerde plaatsvervangers of waarnemers.

De administratie dient te bewijzen dat zij rechtsgeldig in het bezit is gekomen van de gegevens waarop de taxatie is gesteund. Het is dienvolgens de administratie die dient aan te tonen dat zij op regelmatige wijze heeft kennis genomen van de inhoud van het strafdossier en derhalve dat hiertoe een aanvraag werd ingediend, dat haar de toelating tot inzage werd verleend en dat de inzage gebeurde door een daartoe gemachtigde ambtenaar.

In casu stelt het hof vast dat op 8 juni 2005 door de procureur-generaal toelating werd verleend tot inzage van het strafdossier inzake BVBA L.D. en dit naar aanleiding van de aanvraag daartoe bij brief van 12 mei 2005 (A.D. 32). De toelating tot inzage werd verleend aan de „B.B.I. – Gewestelijke Directie Antwerpen”. De heer LAISNEZ, gewestelijk directeur van de B.B.I. Gewestelijke Directie Antwerpen verleende bij brief van 24 juni 2005, gericht aan de e.a. inspecteur-diensthooft 3^{de} B.B.I. Antwerpen, de vereiste machtiging tot inzage van het strafdossier aan de „ambtenaren van uw dienst”. Uit de motivering van de berichten van wijziging van aangifte, opgesteld door de mevrouw PRINSEN van de 3^{de} B.B.I. Antwerpen, blijkt dat de inzage van het strafdossier ook effectief werd verricht door ambtenaren van de 3^{de} B.B.I. die daartoe gemachtigd werden bij brief van 24 juni 2005. Onder rubriek 4 „onderzoek van de overtuigingsstukken” wordt uitdrukkelijk verwezen naar het onderzoek van de stukken uit het strafdossier en de kopienamen door „onze diensten”, met name de 3^{de} B.B.I., van de in het kader van het strafdossier in beslag genomen stukken.

Het hof stelt dan ook vast dat kennis werd genomen van de inhoud van het strafdossier door iemand die hiertoe gemachtigd was, met name een ambtenaar van de 3^{de} B.B.I. Dat aan de hand van het administratief dossier deze persoon niet bij naam kan worden benoemd, doet geen afbreuk aan de rechtsgeldige aanvraag, toelating en delegatie tot inzage. De stukken van het strafdossier werden dat ook rechtsgeldig bekomen.

3.3. Wat betreft de toepassing van artikel 333 W.I.B. 1992

Eiseres in hoger beroep werpt de schending van artikel 333 W.I.B. 1992 op bij gebrek aan aangetekende verzending van een voorafgaande kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn.

In toepassing van artikel 333, derde lid W.I.B. 1992 zoals van toepassing tijdens de betrokken aanslagjaren mogen onderzoeken worden verricht gedurende een termijn van 5 jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar op voorwaarden dat de administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking in zijn hoofd.

Eiseres in hoger beroep stelt dat uit het controleverslag dd. 25 september 2006 zou blijken dat lastens eiseres in hoger beroep en de heer F. controles hebben plaatsgevonden na het verstrijken van de gewone controletermijn zonder dat voorafgaandelijk een kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn werd verzonden.

Het hof stelt echter vast dat het controleverslag dd. 25 september 2006 uitsluitend betrekking heeft op BVBA L.D. Zulks blijkt uit de aanhef van het controleverslag waarin enkel de naam van de vennootschap is vermeld als belastingplichtige lastens wie de controles plaatsvonden en uit de specificatie dat de onderzoeksoopdracht betrekking heeft op de vennootschapsbelasting. Uit de loutere vermelding van de naam van de heer F. als zaakvoerder van BVBA L.D., uit diens verhoor als „verantwoordelijk persoon” of uit de vermelding van de naam van eiseres in hoger beroep als diens echtgenote kan het tegendeel niet worden afgeleid. Evenmin blijkt uit de inhoud van het controleverslag dat de controles ook betrekking zouden hebben gehad op eiseres in hoger beroep en de heer F. Zulks kan niet worden afgeleid uit paragraaf 9 van het controleverslag dat de „weerslag op de personenbelasting” bespreekt. Aangezien derhalve niet blijkt uit het controleverslag, noch uit andere stukken van partijen, dat onderzoeksdaden zouden zijn gesteld lastens

eiseres in hoger beroep buiten de gewone onderzoekstermijn, ligt geen schending van artikel 333 W.I.B. 1992 voor. Op welke belastbare tijdperken de controles in hoofde van de vennootschap betrekking hadden, is dan ook niet van belang bij de beoordeling van de rechtsgeldigheid van de bestreden aanslagen in de personenbelasting.

Bovendien stelt het hof vast dat de bestreden aanslagen uitsluitend zijn gesteund op de stukken die werden bekomen uit de inzage van het strafdossier, waarbij de boekhouding en het informaticamateriaal van de BVBA L.D. in beslag werd genomen. Een eventuele onregelmatigheid bij de fiscale controles in hoofde van de vennootschap kan dan ook geen gevolgen hebben voor de bestreden aanslagen die in de personenbelasting werden ingekohierd.

Het hof stelt dan ook vast dat behoudens de inzage van het strafdossier geen onderzoeksdaden werden gesteld lastens eiseres in hoger beroep en de heer F. waarvoor een kennisgeving in de zin van artikel 333, derde lid W.I.B. 1992 diende te gebeuren. De enkele inzage van een strafdossier vormt geen onderzoeksdaad in de zin van artikel 333 W.I.B. 1992 (Cass. 30 mei 1997, *Fisc. Act.*, 1997, afl. 26, 5; Gent 24 mei 2016, *F.J.F.*, afl. 8, 271), zoals wordt erkend door eiseres in hoger beroep, evenmin overigens als de verzending van een bericht van wijziging van aangifte (Cass. 2 september 1999, *Arr.Cass.*, 1999, 1022) zodat in casu geen kennisgeving van uitbreiding van onderzoekstermijn diende te worden verzonden.

3.4. Verboden opeenstapeling van vermoedens en willekeur van de bestreden aanslagen

Eiseres in hoger beroep stelt dat de bestreden aanslagen willekeurig zijn wegens verboden opeenstapeling van vermoedens omdat bij de bepaling van de meerwinst in hoofde van de BVBA L.D.S geen rekening werd gehouden met de zwarte aankopen en omdat wordt vermoed dat de meerwinst het vermogen van de vennootschap heeft verlaten en in het patrimonium van de heer F. is terechtgekomen die aldus een belastbare bedrijfsleidersbezoldiging heeft ontvangen.

Er is sprake van een willekeurige aanslag indien de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste feiten heeft gebaseerd, of omdat zij uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid. Daarbij moet rekening gehouden worden met de gegevens die de administratie kende of kon kennen op het moment van het vestigen van de aanslag.

Uit de berichten van wijziging van aangifte dd. 19 mei 2006 blijkt dat de bestreden aanslagen gesteund zijn op elementen die blijken uit een strafdossier AN... lastens BVBA L.D., waarvan toelating tot inzage werd bekomen op 8 juni 2005. Uit de stukken van de strafdossiers werd afgeleid dat de vennootschap goederen kocht en verkocht zonder dat deze in de officiële boekhouding werden opgenomen. De gerealiseerde verkopen, die niet in de boekhouding van de vennootschap konden worden teruggevonden, werden in hoofde van de heer F. als bedrijfsleidersbezoldiging belast.

Het hof stelt vast dat de administratie bij de bepaling van het belastbaar resultaat aldus enkel rekening heeft gehouden met de gerealiseerde zwarte verkopen (berichten van wijziging van aangifte sub nr. 6) zonder daarbij rekening te houden met de zwarte aankopen terwijl in de berichten van wijziging van aangifte het bestaan ervan werd vastgesteld (sub nr. 4, „besluit punt 3 en 4”). Het hof is van oordeel dat de administratie aldus willekeurig tewerk is gegaan omdat zij uit juiste feiten, met name het bestaan van zwarte aan- én verkopen, niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid door de gekende aankopen buiten beschouwing te laten bij de vaststelling van de belastbare inkomsten in hoofde van de heer F.

Daarbij stelt het hof vast dat de heer F. in de strafzaak werd veroordeeld wegens valsheid in geschriften en fiscale fraude wat betreft de verkoop van diamanten buiten boekhouding (tll. A.III en B.II), doch dat hij ook werd veroordeeld wegens valsheid in geschriften en fiscale fraude wat betreft de aankoop van diamanten buiten boekhouding (tll. A.VI en B.III zaak I). Ook in de strafzaak werd dienvolgens definitief vastgesteld dat zowel sprake was van zwarte aankopen als van zwarte verkopen. Door geen rekening te houden met de zwarte aankopen werd de belastbare grondslag voor de betrokken aanslagjaren op willekeurige wijze bepaald.

De bestreden aanslagen dienen dan ook te worden vernietigd.

Gelet op het bovenstaande dienen de overige argumenten van partijen niet verder onderzocht te worden, aangezien zij niet tot een verdere vernietiging kunnen leiden.

3.5. Subsidiaire aanslagen

Het hof beveelt de heropening van de debatten in toepassing van artikel 356 W.I.B. 1992 teneinde de Belgische Staat de mogelijkheid te bieden om binnen de zes maanden te rekenen vanaf onderhavig arrest, subsidiaire aanslagen ter beoordeling voor te leggen aan het hof.

Het hoger beroep van eiseres in hoger beroep is gegrond en het vonnis van de eerste rechter dient te worden hervormd.

4. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het incidenteel beroep van tweede verweerder in hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond.

Het hof verklaart het hoger beroep van eiseres in hoger beroep ontvankelijk en gegrond en hervormt het vonnis van de eerste rechter.

Opnieuw rechtdoende, verklaart het hof de oorspronkelijke vordering van eisers in hoger beroep ontvankelijk en gegrond en vernietigt de bestreden aanslagen voor aanslagjaar 2002, onder artikel ...151, voor aanslagjaar 2003 onder artikel ...141, voor aanslagjaar 2004 onder artikel ...131 en voor aanslagjaar 2005 onder artikel ...121. Het hof beveelt de terugbetaling van alle bedragen die uit hoofde van de aldus ontheven aanslagen ten onrechte werden betaald en / of ingehouden, vermeerderd met de moratoriumintresten overeenkomstig artikel 418 W.I.B. 1992.

Het hof beveelt de heropening der debatten op de terechtzitting van 04 juni 2019 om 16u30 (pleitduur: 40 minuten) teneinde de procedure te regelen indien de Belgische Staat binnen de wettelijke termijn subsidiaire aanslagen ter beoordeling aan het hof voorlegt en/of standpunt in te nemen betreffende de kosten van het geding.

Het hof houdt de beslissing over de kosten aan.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 11 september 2018 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

C. PRINCEN Raadsheer

E. DE BRAUWER Raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

mnrs12825773
ARREST 300112323

Rechtspraak - Procedure

Procedure - Aangifte en aanslag - Vernietiging oorspronkelijke aanslag - Vervangende aanslag - Dezelfde belastingschuldige - Gelijkstellingen

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2015/AR/705, 2017/AR/880, 22 mei 2018 (rolnr : 2015/AR/705, 2017/AR/880)

Fisc.Koer. 2018 (weergave), afl. 15, 1132 en <http://www.monkey.be/> (15 oktober 2018), noot X.

Procedure - Aangifte en aanslag - Vernietiging oorspronkelijke aanslag - Vervangende aanslag - Dezelfde belastingschuldige - Gelijkstellingen.

Artikel 357 WIB92, dat als afwijking geldt op de algemene regel van artikel 355 WIB92 (en in geval van een procedure voor het hof of de rechtbank de regel van art. 356 WIB92) die voorschrijft dat de subsidiaire aanslag moet worden gevestigd in hoofde van dezelfde belastingschuldige(n), moet strikt worden geïnterpreteerd.

Het is niet omdat artikel 357, 4° WIB92 toelaat een subsidiaire aanslag te vestigen in hoofde van de leden van een vennootschap, waarvan het hoofd of de directeur oorspronkelijk werd aangeslagen en wederkerig, dat dit artikel toelaat om, wanneer oorspronkelijk een aanslag in hoofde van een vennootschap werd gevestigd, deze te vervangen door een subsidiaire aanslag in de personenbelasting op naam van haar bedrijfsleider. Deze bepaling voorziet niet in de mogelijkheid tot substitutie van een natuurlijk persoon en een vennootschap, maar enkel van de leden en het hoofd of de directeur van de vennootschap.

Ter bijkomende verantwoording van dit standpunt stelt het hof dat in het verleden, d.w.z. tot 1996, in artikel 357, 3° WIB92 was voorzien dat met "dezelfde belastingschuldige" kon worden gelijkgesteld, de vennoten van een personenvennootschap in wiens hoofde de oorspronkelijke aanslag werd gevestigd en omgekeerd. Deze bepaling, die betrekking had op de toenmalige zgn. optievennootschappen, werd afgeschaft door artikel 44 van het KB van 20 december 1996. Het hof stelt dat indien de wetgever de bedoeling had gehad om zaakvoerders van een bvba bij toepassing van artikel 356 WIB92 met "dezelfde belastingschuldigen" gelijk te stellen, dit – zoals dit destijds het geval was in artikel 357, 3° WIB92 – uitdrukkelijk had moeten voorzien.

Het hof beslist dat de bedrijfsleider van de bvba en zijn echtgenote niet kunnen gelijkgesteld worden met "dezelfde belastingschuldigen" zoals bedoeld in artikel 357 WIB92. Daarom kan het hof, na de vernietiging van de oorspronkelijke aanslag in de vennootschapsbelasting, niet instemmen met een subsidiaire aanslag die voor het echtpaar persoonlijk zou gelden.

N. HOLDING BVBA (voorheen V.M.C. BVBA),

eiseres in hoger beroep in het dossier met rolnummer 2015/AR/705,

vertegenwoordigd door Mr. BRUNEEL Dieter loco Mr. VANBIERVLIET Frank, advocaat te 9051 SINT-DENIJS-WESTREM, Raymonde de Larocheaan 19b

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 27 oktober 2014, met rolnummers 13/4073/A en 13/4074/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, in de persoon van de Minister van Financiën, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal te KMO Mechelen, met kantoor te 2800 MECHELEN, Zwartzustersvest 24 bus 17,

verweerder in hoger beroep in het dossier met rolnummer 2015/AR/705,

eiser in hoger beroep in het dossier met rolnummer 2017/AR/880

vertegenwoordigd door Mr. AERNAUDTS Linda, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Frankrijklei 37 bus 12

B.V.,

en

M.V.,

verweerders in tussenkomst en gemeenverklaring in het dossier met rolnummer 2017/AR/880

vertegenwoordigd door Mr. BRUNEEL Dieter loco Mr. VANBIERVLIET Frank, advocaat te 9051 SINT-DENIJS-WESTREM, Raymonde de Larochelaan 19b

1. Voorgaande procedure

Voor een uiteenzetting van de feiten en procedurele voorgaanden wordt verwezen naar het tussenarrest van de zesde kamer van het hof van beroep te Antwerpen van 8 november 2016.

Hier kan enkel kort worden herhaald dat de betwisting betrekking had op aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 2009 en 2010 op naam van BVBA V.M.C. (later, na naamswijziging BVBA N. Holding) en meer bepaald de vraag of de aanslag geheime commissielonen van artikel 219 WIB 92 kon toegepast worden op de voordelen van alle aard die de vennootschap aan haar zaakvoerder (B.V.) zou hebben toegekend.

Er werd geoordeeld dat door de vennootschap inderdaad een voordeel van alle aard werd toegekend aan B.V. als bedrijfsleider, doordat de vennootschap verbouwingwerken aan het privégedeelte van het onroerend goed (...), eigendom van B.V. en zijn echtgenote M.V. had gefinancierd.

Het hof volgde de stelling van de administratie dat deze voordelen bepaald moesten worden in functie van de afschrijvingen van de investeringen door de vennootschap niet en nam daarentegen (in toepassing van het eenjarigheidsbeginsel) aan dat het voordeel moest worden berekend in functie van de data van de betaling van de facturen voor de verbouwingwerken.

In het tussenarrest werd evenwel geoordeeld dat de bijzondere aanslag geheime commissielonen niet meer kon worden toegepast, vermits de verkrijger van het voordeel tijdig op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd (artikel 219, lid 7 WIB 92, zoals van toepassing ingevolge de programmawet van 19 december 2014).

Bij tussenarrest van de zesde kamer van het hof van beroep te Antwerpen van 8 november 2016 werd het hoger beroep van BVBA V.M.C. dan ook toelaatbaar en gegrond verklaard. Het beroepen vonnis werd hervormd en de vordering van de vennootschap werd toelaatbaar en als volgt gegrond verklaard:

de ontheffing werd bevolen van de supplementaire aanslagen voor de aanslagjaren 2009 (kohierartikel (...)009) en 2010 (kohierartikel (...)306) met bevel tot gebeurlijke teruggave

van alle in toepassing van deze aanslagen betaalde en/of ingehouden bedragen, meer de moratoriuminteressen overeenkomstig artikel 418 WIB 92.

De heropening der debatten werd bevolen teneinde, hetzij de procedure te regelen indien de Belgische Staat binnen de wettelijke termijn een subsidiaire aanslag ter beoordeling aan het hof zou voorleggen, hetzij de zaak in beraad te nemen met het oog op de begroting van de kosten in het andere geval. De beslissing nopens de kosten werd aangehouden.

2. Subsidiaire aanslagen

Bij gerechtsdeurwaardersexploit, op verzoek van de Belgische Staat betekend op 4 mei 2017 werd een verzoekschrift betekend aan B.V. en M.V., met dagvaarding om te verschijnen voor het hof van beroep te Antwerpen.

De dagvaarding strekte ertoe B.V. en M.V. te doen tussenkomen in de zaak 2015/AR/705 en hen deze gemeen te horen verklaren, minstens om het onderhavig verzoekschrift samen te voegen met de zaak, gekend onder AR 2015/AR/705 en om, na tussenkomst en/of samenvoeging de subsidiaire aanslag in de personenbelasting in hoofde van B.V. en M.V. voor aanslagjaar 2009 (kohierartikel (...)940) en 2010 (kohierartikel (...)941) overeenkomstig artikel 356 WIB 92 geldig en invorderbaar te verklaren, met veroordeling van de gedaagden tot de kosten van het geding, begroot op een rechtsplegingsvergoeding van 1.440,00 EUR. De Belgische Staat vorderde eveneens om het tussen te komen vonnis uitvoerbaar te horen verklaren bij voorraad, niettegenstaande elke voorziening, zonder borgstelling en met uitsluiting van het vermogen tot kantonnement.

Deze zaak kreeg het rolnummer 2017/AR/880.

In laatste conclusie in de zaak 2017/AR/880 vordert de Belgische Staat, eiser in hoger beroep, om de zaak met nummer 2015/AR/705 samen te voegen met de zaak 2017/AR/880 en om na samenvoeging de subsidiaire aanslagen in de personenbelasting in hoofde van B.V. en M.V. voor aanslagjaar 2009 (kohierartikel (...)940) en 2010 (kohierartikel (...)941) overeenkomstig artikel 356 WIB 92 geldig en invorderbaar te verklaren, met veroordeling van de belastingplichtigen tot de kosten van het geding, begroot op een rechtsplegingsvergoeding van 1.320,00 EUR.

B.V. en M.V., verweerders in hoger beroep in de zaak 2017/AR/880, vorderen om de dagvaarding van 4 mei 2017 onontvankelijk te verklaren in zoverre zij strekt tot de gedwongen tussenkomst tot het verkrijgen van een veroordeling.

Verder vragen zij om de subsidiaire aanslagen nietig te verklaren en om dienvolgens teruggave te bevelen van alle sommen die op grond van de aldus ontheven aanslagen werden geïnd, verhoogd met de moratoriuminteressen overeenkomstig artikel 418 WIB 92 en om de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, begroot op een rechtsplegingsvergoeding van 1.320,00 EUR.

Intussen had de Belgische Staat in de zaak 2015/AR/705 op 5 mei 2017 conclusies neergelegd, waarin ze vroeg om het verzoek tot tussenkomst en gemeenverklaring van B.V. en M.V. ontvankelijk en gegrond te verklaren en voor zover als nodig dit verzoek samen te voegen met huidige zaak.

In laatste conclusie in de zaak 2015/AR/705 vordert de Belgische Staat om de zaak met nummer 2015/AR/705 samen te voegen met de zaak 2017/AR/880 en om na samenvoeging de subsidiaire aanslagen in de personenbelasting in hoofde van B.V. en M.V. voor aanslagjaar 2009 (kohierartikel (...)940) en 2010 (kohierartikel (...)941) overeenkomstig artikel 356 WIB 92 geldig en invorderbaar te verklaren, met veroordeling van de belastingplichtigen tot de kosten van het geding, begroot op een rechtsplegingsvergoeding van 1.320,00 EUR.

BVBA N. Holding vordert in de zaak 2015/AR/705 om vast te stellen voor recht dat de Belgische Staat geen subsidiaire aanslag ten aanzien van de vennootschap heeft voorgelegd binnen de termijn, voorzien in artikel 356 WIB 92, zodat de ontheffingen zoals bepaald in het tussenarrest van 8 november 2016 definitief geworden zijn en om dienvolgens de teruggave te bevelen van alle sommen die op grond van de aldus ontheven aanslagen

werden geïnd, verhoogd met de moratoriuminteressen overeenkomstig artikel 418 WIB 92. De vennootschap vordert eveneens om de Belgische Staat te veroordelen tot een rechtsplegingsvergoeding van 2.750,00 EUR per aanleg.

3. Bespreking

3.1. Samenvoeging

De Belgische Staat verzoekt het hof om de zaken 2015/AR/705 en 2017/AR/880 samen te voegen wegens samenhang. BVBA N. Holding, alsook B.V. en M.V. daarentegen stellen dat het gaat om twee afzonderlijke zaken met betrekking tot verschillende personen.

Overeenkomstig artikel 30 Ger.W. kunnen rechtsvorderingen als samenhangende zaken worden behandeld, wanneer zij onderling zo nauw verbonden zijn dat het wenselijk is ze samen te behandelen en te berechten, ten einde oplossingen te vermijden die onverenigbaar kunnen zijn wanneer de zaken afzonderlijk worden berecht.

Hoewel beide dossiers andere personen betreffen merkt het hof op dat er wel degelijk sprake is van samenhang.

De vordering ten aanzien van B.V. en M.V. kadert immers in de toepassing van de artikelen 356 en 357 WIB 92. Het betreft subsidiaire aanslagen, die door de Belgische Staat worden voorgelegd aan het hof van beroep, na nietigverklaring door dit hof in het tussenarrest van 8 november 2016 van de aanslagen op naam van BVBA V.M.C. voor de aanslagjaren 2009 en 2010. Het dossier 2017/AR/880 betreft derhalve een verderzetting van de betwisting, zoals die hangende was in de zaak 2015/AR/705.

In dit verband dient er ook op gewezen te worden dat de subsidiaire aanslagen, voorwerp van de zaak 2017/AR/880 overeenkomstig artikel 356 WIB 92 (een deel van) dezelfde belastingelementen zouden moeten betreffen als de elementen die het voorwerp uitmaakten van de aanslagen, die werden vernietigd bij tussenarrest van 8 november 2016 in de zaak 2015/AR/705.

Bovendien wordt de vordering, gesteld in de zaak 2017/AR/880 ook gesteld in de andere zaak, zij het door middel van conclusie.

Wanneer beide zaken afzonderlijk zouden worden berecht bestaat derhalve het risico op onverenigbare oplossingen, zodat de samenvoeging zich opdringt.

3.2. Artikel 812 Ger.W.

B.V. en M.V. argumenteren dat de vordering die tegen hen wordt gesteld onontvankelijk is, gelet op artikel 812 Ger.W.

Overeenkomstig artikel 812, tweede lid Ger.W. kan tussenkomst tot het verkrijgen van een veroordeling niet voor de eerste maal plaatsvinden in hoger beroep.

De gemeenrechtelijke procedureregels van het gerechtelijk wetboek zijn inzake fiscale geschillen evenwel slechts van toepassing voor zover het fiscaal recht daar niet expliciet van afwijkt.

Door artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, verschenen in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2009, werd artikel 356 WIB 92 als volgt vervangen:

«Art. 356. - Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige

en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Als de administratie een subsidiaire aanslag binnen de voornoemde termijn van zes maanden aan de rechter voorlegt, beginnen, in afwijking van het eerste lid, de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen te lopen vanaf de betekening van de rechterlijke beslissing betreffende de subsidiaire aanslag.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door de rechter wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van de rechter onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met die teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Wanneer de subsidiaire aanslag gevestigd wordt in hoofde van een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige, wordt die aanslag aan de rechter onderworpen door een aan de gelijkgestelde belastingschuldige betekend verzoekschrift met dagvaarding om te verschijnen.»

Overeenkomstig artikel 3 van de wet van 22 december 2009 is deze nieuwe bepaling onmiddellijk van toepassing ongeacht het aanslagjaar.

Er bestaat geen twijfel over het feit dat een subsidiaire aanslag voor het eerst kan worden voorgelegd aan het hof van beroep. Dit kan zich voordoen wanneer de aanslag slechts in graad van beroep wordt vernietigd of wanneer de administratie verkiest om tegen een beslissing tot nietigverklaring door de eerste rechter hoger beroep aan te tekenen alvorens, in geval van bevestiging van het bestreden vonnis in hoger beroep een subsidiaire aanslag ter beoordeling voor te leggen aan het hof van beroep.

De subsidiaire aanslag wordt voorgelegd aan het oordeel van de rechter die zich uitsprak over de nietigheid van de betrokken aanslag, hetzij in eerste aanleg, hetzij in hoger beroep. Wanneer een beroepsrechter aldus een arrest velst waarbij een aanslag wordt vernietigd of waarin een vernietigingsbeslissing in eerste aanleg wordt bevestigd, moet de subsidiaire aanslag aldus worden voorgelegd aan het hof van beroep.

Dit gebeurt overeenkomstig artikel 356, eerste lid WIB 92 bij conclusie, indien de subsidiaire aanslag op naam van dezelfde belastingplichtige wordt gevestigd.

De wet voorziet daarenboven voor een beperkt aantal gevallen in de mogelijkheid om een subsidiaire aanslag te vestigen in hoofde van een door de wet met de belastingplichtige gelijkgestelde belastingschuldige. In dergelijk geval bepaalt artikel 356, laatste lid WIB 92:

„Wanneer de subsidiaire aanslag gevestigd wordt in hoofde van een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige, wordt die aanslag aan de rechter onderworpen door een aan de gelijkgestelde belastingschuldige betekend verzoekschrift met dagvaarding om te verschijnen.”

In een dergelijk geval wordt aldus in graad van beroep voor het eerst tegen iemand die nog geen partij was in het geding een vordering gesteld tot geldig- en invorderbaarheid van een subsidiaire aanslag. Artikel 356, laatste lid WIB 92 voorziet aldus in een uitzondering op artikel 812 Ger.W. en dient als bijzondere wet voorrang te krijgen op de algemene regel („lex specialis generalis derogat”).

De vordering van de Belgische Staat tegen B.V. en M.V. is aldus ontvankelijk.

3.3. Subsidiaire aanslag

De belastingplichtige argumenteert dat na de vernietiging van een aanslag in de vennootschapsbelasting in hoofde van een BVBA in toepassing van de artikelen 356 en 357 WIB 92 geen subsidiaire aanslag kan worden gevestigd in de personenbelasting in hoofde van de zaakvoerder en zijn echtgenote.

Het zinsdeel „de leden van” uit artikel 357, 4° WIB 92 slaat niet enkel op het gezin, doch ook op de daarna opgesomde entiteiten, zoals de vennootschap en deze bepaling is strikt te interpreteren. Deze interpretatie vindt steun in de wetshistoriek van artikel 357 WIB 92 en zowel het hof van beroep van Brussel als dat van Antwerpen hebben al in gelijkaardige zin beslist.

Volgens de Belgische Staat kan in toepassing van de artikelen 356 en 357 WIB 92 wel een subsidiaire aanslag in de personenbelasting worden gevestigd in hoofde van de zaakvoerder en zijn echtgenote.

De vraag die zich hier dus stelt is of de administratie, nadat een aanslag in de vennootschapsbelasting, waarbij een geheim commissieloon in toepassing van artikel 219 WIB 92 werd belast, werd nietig verklaard, in toepassing van de artikelen 356 en 357, 4° WIB 92 een aanslag kan vestigen in de personenbelasting in hoofde van de bedrijfsleider van deze vennootschap.

Artikel 357, 4° WIB 92 luidt als volgt:

“Voor de toepassing van de artikelen 355 en 356 worden met dezelfde belastingschuldigen gelijkgesteld:

(...)

4°de leden van het gezin, de vennootschap, de vereniging of de gemeenschap waarvan het hoofd of de directeur oorspronkelijk werd aangeslagen en wederkerig”.

Het hof volgt in deze het standpunt van de belastingplichtigen.

Artikel 356 WIB 92 is bedoeld als een mogelijkheid voor de administratie om een belastingschuld alsnog vast te stellen, wanneer een aanslag nietig verklaard werd omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van de verjaring. Deze bepaling is bijgevolg een uitzonderingsbepaling en aldus reeds strikt te interpreteren. Bovendien is artikel 357 WIB 92, als afwijking van de regel van artikel 356 WIB 92 dat de aanslag moet worden gevestigd in hoofde van dezelfde belastingschuldige, op zijn beurt strikt te interpreteren.

Waar artikel 357, 4° WIB 92 toelaat een subsidiaire aanslag te vestigen in hoofde van de leden van een vennootschap, waarvan het hoofd of de directeur oorspronkelijk werd aangeslagen en wederkerig, laat dit artikel niet toe om een subsidiaire aanslag te vestigen in hoofde van een bedrijfsleider, daar waar oorspronkelijk de vennootschap werd aangeslagen. Dit artikel voorziet dus niet in de mogelijkheid tot substitutie van een natuurlijke persoon en een vennootschap, maar enkel van de leden en het hoofd of de directeur van de vennootschap (zie in dezelfde zin Brussel, 2 september 1999, *F.J.F.*, 2001, p.243; FORESTINI, R., „Artikelen 355 en 356 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen: nieuwe ontwikkelingen”, *T.F.R.*, 2007, nr. 327, (p.691), p.705, nr. 38; MAGREMANNE, J.-P., „La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (art. 356 C.I.R. 1992)”, *R.G.F.*, 2000, (115), p.120).

Tot 1996 bepaalde artikel 357, 3° WIB 92 dat met „dezelfde belastingschuldige” kon worden gelijkgesteld, de vennoten van een personenvennootschap te wier laste de oorspronkelijke aanslag werd gevestigd en omgekeerd. Deze bepaling, die betrekking had op de toenmalige zogenaamde optievennootschappen, werd afgeschaft door artikel 44 van K.B. van 20 december 1996. Indien de wetgever de bedoeling had om zaakvoerders van een BVBA te viseren als gelijkgestelden met „dezelfde belastingschuldigen” voor de toepassing van artikel 356 WIB 92, dan zou de wetgever dit uitdrukkelijk vermeld hebben, zoals hij dit destijds gedaan heeft in artikel 357, 3° WIB 92 (cfr.Brussel, 2 september 1999, voormeld).

Het hof oordeelt bijgevolg dat B.V. en M.V. niet kunnen gelijkgesteld worden met „dezelfde belastingschuldigen” zoals bedoeld in artikel 357 WIB 92 en dat dan ook geen subsidiaire aanslag in hunnen hoofde kan worden gevestigd, na de vernietiging van een aanslag in hoofde van BVBA V.M.C.

Het feit dat dit in onderhavig geval tot gevolg heeft dat de betrokken voordelen van alle aard noch bij de vennootschap, noch bij de bedrijfsleider en zijn echtgenote worden belast is een gevolg van de toepassing van artikel 219, zevende lid WIB 92, zoals geïnterpreteerd door onderhavig hof in het tussenarrest van 8 november 2016, samen gelezen met artikel 197, tweede lid WIB 92. Het hof heeft zijn rechtsmacht terzake in dit tussenarrest uitgeput en kan in deze fase van het geding niet meer terugkomen op deze beslissing, gelet op recentere rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

Gelet op het voorgaande dienen de overige argumenten te worden afgewezen als niet dienstig.

3.4. Rechtsplegingsvergoeding

Partijen zijn terecht van mening dat betwistingen inzake belastingen geen onbepaalde waarde hebben, doch dat ze kunnen gewaardeerd worden naar het bedrag van de betwiste aanslag. De rechtsplegingsvergoeding dient dan ook bepaald te worden volgens het pecuniair bedrag van de vordering (Cfr.Cass., 12 maart 2010, *F.J.F.*, nr. 2010/183, p.720).

De Belgische Staat begroot de rechtsplegingsvergoeding op een bedrag van 1.320,00 EUR, rekening houdend met de vermindering van het tarief van de bijzondere aanslag van artikel 219 WIB 92 van 300 naar 100 %.

De belastingplichtigen daarentegen begroten de rechtsplegingsvergoeding in hoofde van B.V. en M.V. ook op 1.320,00 EUR, doch in hoofde van de vennootschap op 2.750,00 EUR.

De waarde van de vordering wordt bepaald volgens dezelfde regels als die welke de bevoegdheid en de aanleg bepalen (artikel 2, laatste lid KB, 26 oktober 2007 ter uitvoering van de wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten, verbonden aan de bijstand van een advocaat). Concreet wordt de waarde van de vordering bepaald overeenkomstig de artikelen 557-562 en 618 Ger.W. Overeenkomstig artikel 557 Ger.W. gaat het om de som die in de inleidende akte wordt geëist, met uitsluiting van de gerechtelijke interest en van alle gerechtskosten en dwangsommen. De interesten kunnen derhalve slechts in aanmerking genomen worden tot aan de inleiding van de vordering in eerste aanleg.

Het hof stelt vast dat ten aanzien van de vennootschap in eerste aanleg een totaal bedrag gevorderd werd van 56.240,23 EUR voor beide aanslagjaren samen en dat de vordering zich aldus situeerde in de schijf van 40.000,01 en 60.000,00 EUR. Het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding in eerste aanleg bedraagt dus (vóór de indexering van 1 juni 2016) 2.750,00 EUR.

De vordering werd in hoger beroep gereduceerd, gelet op de Programmawet van 19 december 2014 en situeerde zich bijgevolg overeenkomstig artikel 2 van KB, 26 oktober 2007, samen gelezen met artikel 618 Ger.W. voortaan in de schijf tussen 10.000,01 en 20.000,00 EUR. Het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep bedraagt bijgevolg (na indexatie) 1.320,00 EUR.

Indien twee zaken zijn samengevoegd wegens samenhang kan de rechter, op basis van zijn onaantastbare beoordelingsbevoegdheid, beslissen om eenmaal of tweemaal een rechtsplegingsvergoeding toe te kennen. Vermits er hier sprake is van twee verwante geschillen, doch met vorderingen ten aanzien van verschillende partijen, zodat het past om zowel aan de vennootschap als aan de natuurlijke personen een rechtsplegingsvergoeding toe te kennen.

Het staat tevens vast dat de belastingplichtigen in deze te beschouwen zijn als de in het gelijk gestelde partijen, zodat de Belgische Staat tot de kosten moet worden veroordeeld.

4. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof herneemt de zaak 2015/AR/705, gelet op de gewijzigde samenstelling van de zesde kamer.

Het hof voegt de zaken 2015/AR/705 en 2017/AR/880 samen wegens samenhang.

Het hof doet verder recht na het tussenarrest van 8 november 2016.

Het hof verklaart de vordering van de Belgische Staat tot het geldig en invorderbaar verklaren van de subsidiaire aanslagen in de personenbelasting op naam van B.V. en M.V. voor de aanslagjaren 2009 (kohierartikel (...)940) en 2010 (kohierartikel (...)941) toelaatbaar doch ongegrond.

Het hof verwijst de Belgische Staat in de gedingkosten, aan de zijde van BVBA N. Holding begroot en vereffend op een rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg van 2.750,00 EUR en een rechtsplegingsvergoeding hoger beroep van 1.320,00 EUR en in hoofde van B.V. en M.V. begroot en vereffend op een rechtsplegingsvergoeding hoger beroep van 1.320,00 EUR.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 22 mei 2018 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

E. DE BRAUWER Raadsheer

B. PEETERS Plaatsvervangend Raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

mnrsl2821608

ARREST 300111519

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.17.0078.F

C. R.-C.,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Caroline De Baets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 149, où il est fait élection de domicile,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 14 décembre 2016 par la cour d'appel de Liège.

Le 6 février 2018, le premier avocat général André Henkes a déposé des conclusions au greffe.

Le président de section Christian Storck a fait rapport et le premier avocat général André Henkes a été entendu en ses conclusions.

II. Le moyen de cassation

La demanderesse présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- *article 263, §§ 1^{er}, 3^o et 4^o, et 2, 3^o et 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) ;*

- *en tant que de besoin, article 358, §§ 1^{er}, 3^o et 4^o, et 2, 3^o et 4^o, du Code des impôts sur les revenus 1992.*

Décisions et motifs critiqués

Déclarant l'appel de la demanderesse recevable mais non fondé, l'arrêt confirme le jugement entrepris qui avait rejeté la demande de la demanderesse et ainsi confirmé l'imposition de la plus-value résultant de l'opération litigieuse sur la base de l'article 67, 1^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), et ce, après avoir rejeté les causes de nullité de la cotisation litigieuse soulevées par la demanderesse et fondées sur la violation de l'article 263 de ce code, aux motifs suivants :

« Sur la violation alléguée de l'article 263, § 1^{er}, 3^o [lire : 4^o], du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 358, § 1^{er}, 3^o [lire : 4^o], du Code des impôts sur les revenus 1992) :

Qu'il est admis par les parties que la cotisation litigieuse a été établie par application de l'article 263 du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 358 du Code des impôts sur les revenus 1992), qui dispose que : '§ 1^{er}. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 259, dans les cas où : [...] 3^o une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ; 4^o des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration. § 2. Dans ce cas, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle [...] 3^o la décision dont l'action judiciaire visée au paragraphe 1^{er}, 3^o, a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours' ;

Que [la demanderesse] soutient que son dossier fiscal ferait apparaître que, depuis le 10 mars 1993, l'administration aurait en réalité déjà eu connaissance par ailleurs de l'existence de la plus-value immobilière litigieuse et ce, par une dénonciation réceptionnée par l'inspection spéciale des impôts transmise 'pour suite utile' à l'inspection spéciale des impôts à Charleroi le 18 mars 1993 ;

Qu'elle en déduit que cette dénonciation doit être considérée comme ayant révélé à l'administration, préalablement à l'action judiciaire, l'existence de revenus provenant de la revente de l'immeuble litigieux et que l'administration aurait dû, par application de l'article 263, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 358, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus 1992) ('éléments probants venus à la connaissance de l'administration concernant des revenus non déclarés au cours des cinq années précédentes'), procéder d'emblée et au plus tard dans l'année, soit avant le 18 mars 1994, à l'établissement de l'imposition litigieuse, ce qui ne fut pas le cas ;

Que la dénonciation est libellée de la manière suivante : ‘Je dénonce qu'en date du 13 septembre 1989, cette dame a détourné une somme de 19.620.000 [francs] au profit [lire : préjudice] des impôts ; en effet, suite au compromis de revente de l'immeuble (environ 70.000.000 francs), la somme de 19.620.000 [francs] a été versée sur le compte de [la demanderesse] [...] le 18 septembre 1999. De plus, via le notaire [...], une somme de plus ou moins 7.000.000 francs lui a été reversée correspondant aux droits d'enregistrement. Trouvez-vous cette situation normale alors que [la demanderesse] pratique continuellement le commerce immobilier ? Elle aurait donc dû verser cinquante p.c. de cette somme aux impôts’ ;

Que l'article 263, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) subordonne le droit d'imposition de l'administration à l'existence d'éléments probants et exclut ainsi l'établissement d'un impôt ou d'un supplément d'impôt sur la base d'éléments contestés et non vérifiés (Cass., 26 mars 1992, FJF, 92/142) ;

Que l'exposé des motifs de la loi du 22 décembre 1977 relative aux propositions budgétaires 1977-1978 (Doc. parl., Chambre, session 1977-1978, n^o 113/1, p. 17), qui modifie l'article 263, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus (1964) en y ajoutant le 4^o, précise que cette disposition ne pourra trouver application que dans les cas où des revenus non déclarés apparaîtront à la lumière d'éléments probants, ‘tels, par exemple, que les résultats d'un contrôle, d'une enquête, d'une expertise, d'un arbitrage, d'un arrangement amiable, etc., auxquels le contribuable a acquiescé’ ;

Qu'à l'instar du premier juge, la cour [d'appel] considère que les éléments fournis par la dénonciation anonyme ne pourraient en aucun cas constituer des éléments probants au sens de l'article 263, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), dès lors que, ‘si [elle] faisait état de la revente de l'immeuble litigieux, c'était de manière peu claire et sans être appuyée sur des pièces justificatives’ et qu'elle ‘ne faisait donc pas apparaître l'existence de la plus-value à caractère spéculatif qui sera ultérieurement révélée’ ;

Que la dénonciation, qui ne consiste en réalité qu'en de simples affirmations par un tiers non identifié et qui se solde par une question : ‘Trouvez-

vous cette situation normale ?', était ainsi particulièrement approximative quant aux montants en cause et aux circonstances ;

Que l'on peut d'ailleurs lire à cet égard qu'« il faut mais qu'il suffit qu'elle « fasse apparaître », c'est-à-dire mette en lumière des faits qui permettent à l'administration fiscale d'établir le principe d'un supplément d'impôt puis d'en déterminer le montant sur la base éventuellement d'autres éléments de preuve que ceux qui sont révélés par l'action judiciaire, en recourant à cet effet à ses propres pouvoirs d'investigation (pour autant évidemment que ceux-ci ne soient pas forclos à cet instant)' (Fr. Koning, Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus, Kluwer, 2003-2004, p. 97 et les références jurisprudentielles citées) ;

Qu'il apparaît que les faits dénoncés ne permettaient pas à l'administration fiscale d'établir le principe d'un supplément d'impôt dès lors qu'elle ne disposait pas de suffisamment d'éléments probants relatifs à l'existence d'une opération spéculative imposable en application de l'article 67, 1^o, du Code des impôts sur les revenus dans le chef de [la demanderesse] à l'occasion de la vente de l'immeuble en question, d'autant que la dénonciation précitée mentionne un 'détournement' d'une somme de 19.620.000 francs 'au profit [lire : préjudice] des impôts' et invoque la 'revente' d'un 'immeuble K.' non autrement identifié ;

Que le moyen, qui s'appuie sur la violation alléguée de l'article 263, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), n'est pas fondé ;

Sur la violation alléguée de l'article 263, § 2, 3^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 358, § 2, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992) :

Que [la demanderesse] considère que la cotisation litigieuse n'aurait pas été établie 'dans les douze mois à compter de la date à laquelle la décision dont l'action judiciaire visée au paragraphe 1^{er}, 3^o, a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours' (article 263 § 2, 3^o, du Code des impôts sur les revenus [1964]) ;

Qu'elle évoque à cet égard la décision de classement sans suite notifiée par le procureur du Roi à l'administration fiscale par une lettre du 3 décembre 1996, laquelle précise : 'Mon office n'envisage pas de poursuites en droit pénal fiscal mais souhaite que l'administration fiscale puisse être au courant de cette

affaire. À cette fin, nous vous autorisons, ainsi que tout fonctionnaire que vous désignerez, à prendre connaissance de ce dossier [...]. De plus, il me serait agréable d'être tenu au courant du suivi de cette affaire' ;

Qu'elle en déduit que cette décision constituerait celle qui est visée à la disposition précitée, dès lors qu'elle ne serait susceptible ni d'opposition ni de recours ;

Que le délai de douze mois prévu à l'article 263, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) ne commence à courir qu'à compter de la date à laquelle la décision sur l'action publique n'est plus susceptible d'opposition ou de recours et qu'il a été statué définitivement sur l'ensemble de l'action ;

Que la décision de classement sans suite est toujours provisoire tant que l'action publique n'est pas éteinte et que le dossier peut être ainsi rouvert, notamment en raison de la survenance d'éléments nouveaux, sur décision du supérieur hiérarchique ou sur injonction positive du ministre de la Justice ou en cas de constitution de partie civile [...] ; qu'en conséquence, le procureur du Roi peut revenir à tout moment sur sa décision de classer l'affaire sans suite ;

Que cette décision ne met nullement le contribuable à l'abri de poursuites pénales éventuelles, rien n'empêchant d'ailleurs le parquet de se fonder sur les résultats des investigations fiscales pour justifier une reprise de l'action publique qui aboutirait à une décision mettant fin à cette action ;

Que cette décision de classement sans suite du procureur du Roi ne saurait par conséquent constituer la 'décision' visée à l'article 263, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) ».

Griefs

1. L'article 263, § 1^{er}, 3° et 4°, du Code des impôts sur les revenus (1964), applicable au litige et devenu l'article 358, § 1^{er}, 3° et 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, dispose que : « L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 259, dans les cas où : [...] 3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement

de l'action ; 4° des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours des cinq dernières années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration ».

L'article 263, § 2, 3° et 4°, du Code des impôts sur les revenus (1964), applicable au litige et devenu l'article 358, § 2, 2° et 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, dispose que : « Dans ces cas, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle : [...] 3° la décision dont l'action judiciaire visée au paragraphe 1^{er}, 3°, a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours ; 4° les éléments probants visés au paragraphe 1^{er}, 4°, sont venus à la connaissance de l'administration ».

2. Il ressort de ces dispositions que, si une action judiciaire fait apparaître des revenus imposables non déclarés pendant les cinq années qui précèdent l'intentement de cette action judiciaire, l'impôt peut encore être établi sur ces revenus dans le délai de douze mois à compter du jour où la décision judiciaire rendue sur cette action judiciaire n'est plus susceptible d'opposition ou de recours.

*Parmi les actions visées à l'article 263, § 1^{er}, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964), on peut notamment comprendre l'action publique qui a été intentée par le ministère public, soit par l'ouverture d'une information, soit par la saisine du juge d'instruction. La décision rendue sur cette action publique peut donc aussi être incluse dans la décision visée à l'article 263, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (voy. notamment Cass., 12 décembre 2014, Pas., 2014, n° 784 ; 9 juin 2005, *ibid.*, 2005, n° 329 ; 21 février 2003, *ibid.*, 2003, n° 125).*

Comme toute décision visée à l'article 263, § 2, 3°, cette décision ne peut plus être susceptible d'opposition ou de recours pour faire courir le délai de douze mois. Cette condition tend à éviter que l'impôt soit établi alors que l'existence ou le montant des revenus non déclarés pourrait être remis en cause par l'opposition ou le recours (voy. Cass., 12 décembre 2014, précité).

3. Lorsque l'action publique est intentée par une information et que cette information n'a pas été transformée en une instruction judiciaire par une décision du parquet ou par une constitution de partie civile, le parquet peut décider, soit

de soumettre l'action publique au juge du fond par citation directe (voy. les articles 145 et 182 du Code d'instruction criminelle), soit de classer l'affaire sans suite (voy. l'article 282quater de ce code).

De ce qui précède, il résulte que, si le parquet a décidé de soumettre l'affaire au juge du fond, le délai de douze mois pour imposer les revenus non déclarés apparus à la suite de l'information ne commencera à courir que lorsque le juge du fond se sera prononcé sur l'action publique par une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours et est donc définitive. En revanche, si le parquet a décidé de classer l'affaire sans suite, cette décision qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'opposition ou de recours (voy. Cass., 24 avril 2012, Pas., 2012, n° 252 ; 23 janvier 2008, ibid., 2008, n° 52), fera courir le délai de douze mois.

4. La seule circonstance que la décision de classement sans suite ne mette pas fin à l'action publique dans la mesure où elle n'empêche pas que le dossier soit rouvert, notamment en raison de la survenance d'éléments nouveaux, ne permet pas d'en décider autrement.

Cette circonstance ne peut en tout cas pas avoir pour effet que les revenus non déclarés découverts à l'occasion d'une information suivie d'un classement sans suite puissent être imposés pendant une période indéterminée au-delà de douze mois à partir de la décision de classement sans suite, le délai de douze mois étant par ailleurs déjà une exception au délai ordinaire.

Dès lors, si elle ne pouvait être considérée comme visée à l'article 263, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964), la décision de classement sans suite, dès qu'elle est communiquée à l'administration fiscale avec autorisation de prendre connaissance du dossier pénal, ne saurait être qualifiée autrement que de décision par laquelle les éléments probants de l'information sont venus à la connaissance de l'administration au sens de l'article 263, § 2, 4°, lu en combinaison avec l'article 263, § 1^{er}, 4°, du Code des impôts sur les revenus (1964).

5. Il n'est pas contesté que, par une lettre du 3 décembre 1996, le procureur du Roi a notifié à l'administration fiscale la décision de classement sans suite en précisant que son office n'envisageait pas de poursuites en droit pénal fiscal mais qu'il souhaitait que l'administration fiscale puisse être au courant de l'affaire et qu'à cette fin, elle était autorisée à prendre connaissance du dossier pénal.

Bien que cette décision de classement sans suite constitue l'aboutissement d'une information par laquelle l'action publique avait été intentée au sens de l'article 263, § 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) et qu'elle ne soit pas susceptible de recours, l'arrêt refuse de la considérer comme une décision visée à l'article 263, § 2, 3^o, de ce code faisant courir le délai extraordinaire d'imposition de douze mois et ce, pour le motif qu'une décision de classement sans suite est toujours provisoire tant que l'action publique n'est pas éteinte. Ce motif ne pouvant justifier la décision, l'arrêt ne conclut pas légalement à la régularité de la cotisation litigieuse au regard de l'article 263, §§ 1^{er}, 3^o, et 2, 3^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), devenu l'article 358, §§ 1^{er}, 3^o, et 2, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 et, partant, viole lesdites dispositions légales.

À tout le moins, l'arrêt n'a-t-il pu écarter la décision de classement sans suite comme point de départ du délai extraordinaire de douze mois sur la base du motif précité sans prendre cette décision en considération lors de l'examen du moment auquel les éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration fiscale au sens de l'article 263, § 2, 4^o, lu en combinaison avec le paragraphe 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964). N'ayant examiné ce moment qu'au regard de la dénonciation reçue par l'inspection spéciale des impôts et transmise pour suite utile à l'inspection spéciale des impôts à Charleroi le 18 mars 1993, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision au regard de l'article 263, §§ 1^{er}, 4^o, et 2, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), devenu l'article 358, §§ 1^{er}, 4^o, et 2, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 et, partant, viole à tout le moins ces dispositions légales.

III. La décision de la Cour

Tel qu'il s'applique au litige, l'article 263, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus (1964) dispose que l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 259, dans les cas où : 3^o une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ; 4^o des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration.

Dans ces cas, dispose le second paragraphe de cet article, dans sa rédaction applicable au litige, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle : 3^o la décision dont l'action judiciaire visée au paragraphe 1^{er}, 3^o, a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours ; 4^o les éléments probants visés au paragraphe 1^{er}, 4^o, sont venus à la connaissance de l'administration.

D'une part, si l'action publique qui est intentée par le ministère public lorsqu'il ouvre une information répressive constitue une action judiciaire visée à l'article 263, § 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus (1964), la décision de classer cette information sans suite, qui n'a pas de caractère juridictionnel, n'est pas une décision dont cette action judiciaire fait l'objet au sens de l'article 263, § 2, 3^o, de ce code.

D'autre part, une décision de classement sans suite ne constitue pas, du fait qu'elle est communiquée à l'administration fiscale avec autorisation de prendre connaissance du dossier pénal, une décision par laquelle des éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration au sens de l'article 263, § 1^{er}, 4^o, du Code des impôts sur les revenus (1964).

Le moyen, qui repose sur le double soutènement contraire, manque en droit.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent quarante-deux euros quatre-vingt-quatre centimes envers la partie demanderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, le conseiller Didier Batselé, le président de section Martine Regout, les conseillers Marie-Claire Ernotte et Sabine Geubel, et prononcé en audience publique du vingt-trois février deux mille dix-huit par le président de section Christian Storck, en présence du premier avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

P. De Wadripont

S. Geubel

M.-Cl. Ernotte

M. Regout

D. Batselé

Chr. Storck



Rechtspraak - Procedure

Procedure - Ambtshalve ontheffing - Materiële vergissing - Twijfel in het voordeel van de belastingplichtige

Antwerpen (burg.) (B6be k.) nr. 2016/AR/441, 23 januari 2018 (rolnr : 2016/AR/441)

Fisc.Koer. 2018 (weergave KELL, L.), afl. 8, 960 en <http://www.monkey.be/> (12 augustus 2018), noot KELL, L.

Procedure - Ambtshalve ontheffing - Materiële vergissing - Twijfel in het voordeel van de belastingplichtige.

Op het elektronische aangifteformulier dat voor de belastingplichtige op het Tax-on-Web-platform beschikbaar was, was de code voor "sociale bijdragen bedrijfsleider" vooraf ingevuld. De code vermeldde de bijdrage voor het ziekenfonds (6 euro). De belastingplichtige had dit bedrag verder moeten aanvullen met het bedrag dat hij aan zijn sociaal verzekeringsfonds had betaald. Het bedrag van de sociale bijdragen is immers per definitie aftrekbaar. Door het reeds ingevuld zijn van de betreffende code is het aannemelijk dat de belastingplichtige het bedrag ervan over het hoofd heeft gezien en uit het oog heeft verloren. Het is weinig waarschijnlijk dat de belastingplichtige zijn betaalde sociale bijdragen "op een beredeneerde wijze niet zou hebben afgetrokken". Er is daarom geen reden om aan te nemen dat er sprake is geweest van een vergissing in rechte, zodat enkel de kwalificatie materiële vergissing overblijft.

Hetzelfde geldt voor het niet vermelden van de gedane kapitaalaflossingen. Aangezien de belastingplichtige de betaalde hypothecaire intresten heeft in aftrek gebracht, moet worden aangenomen dat hij "bij het overbrengen van de gegevens van het fiscaal attest naar de juiste codes van de aangifte" een onvrijwillige fout heeft begaan vermits het niet in aftrek brengen van de kapitaalaflossing voor de belastingplichtige een belangrijk nadeel inhield. Men mag ervan uitgaan dat de gemaakte fout niet het resultaat is van een beredeneerde beslissing maar daarentegen op een materiële vergissing berust. In hoofde van de belastingplichtige is er zeker geen sprake geweest van een onjuiste beoordeling van de fiscale wet of van een verkeerde toepassing ervan.

De administratie moet aan de belastingplichtige een ambtshalve ontheffing verlenen. (Art. 376 WIB92).

1. H.B.

en

2. V.C. beiden wonende te (...), eisers in hoger beroep,

beiden vertegenwoordigd door Mr. LEFEBVRE Alexis, advocaat te 3001 HEVERLEE, Philipssite 5, 2de verd

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 12 oktober 2015, met rolnummer 14/3809/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, in de persoon van de Minister van Financiën, 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, handelend op verzoek van de Adviseur-generaal, Directeur van het P Centrum Antwerpen met kantoor te Italiëlei 4 bus 1, 2000 ANTWERPEN verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. GEVERS Stéphane loco Mr. VAN HUFFELEN Mare, advocaat te 2100 DEURNE (ANTWERPEN), Bisschoppenhoflaan 645/3

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 12 oktober 2015, waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 29 februari 2016, waarbij een naar vorm en termijn regelmatig en ontvankelijk hoger beroep wordt ingesteld.

1. Voorafgaande feiten en procedure

1.1. Voorwerp van de betwisting

De betwisting heeft betrekking op de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2012, kohierartikel 620284157, voor een terug te betalen bedrag van 1.132,32 euro.

1.2. Administratieve fase

Eisers in hoger beroep dienden een tijdige aangifte in de personenbelasting in voor aanslagjaar 2012.

De betwiste aanslag voor aanslagjaar 2012, kohierartikel 620284157 werd op 10/10/2012 gevestigd conform de aangifte.

Bij aangetekend schrijven van 18/02/2014, ontvangen bij de belastingadministratie op 04/03/2014, diende de gevolmachtigde van eisers in hoger beroep een verzoek tot ambtshalve ontheffing in overeenkomstig artikel 376 WIB 92:

Bij nazicht van de aangifte is gebleken dat een aantal aftrekposten niet terug te vinden zijn in het aanslagbiljet, niet volledig zijn of foutief.

De woning is voor 50 % eigendom van beide echtgenoten. Zoals vermeldt in codes 1148 en 1149. De codes 1334 en 2334 vermelden echter een andere verdeling.

Betreffende de lening werden intresten opgenomen in codes 1138 en 2138, maar geen kapitaalaflossing naast de codes 1355 en 2355.

Zoals blijkt uit de gegevens m.b.t. de lening, is de woning ouder dan 5 jaar. De aftrek energiebesparende investeringen werd echter opgenomen naast de code 1336 i.p.v. 1339, waardoor de overgedragen aftrek energiebesparende investeringen niet werd toegepast.

De sociale bijdragen, waarvan attest in bijlage, werden niet vermeldt naast code 1405.

Bij directoriale beslissing van 31/03/2014 werd beslist dat de bezwaren vervallen zijn aangezien ze niet werden ingediend ten laatste op 16/04/2013. Wat betreft de toepassing van artikel 376 § 1 WIB 92 werd beslist dat aan deze voorwaarden voor het verlenen van een ambtshalve ontheffing niet voldaan was. Wat betreft de toepassing van art. 376§ 3 WIB 92 werd ook beslist dat aan deze voorwaarden voor het verlenen van een ambtshalve ontheffing niet was voldaan. Het bezwaarschrift werd onontvankelijk verklaard wegens laattijdigheid en ook artikel 376 WIB 92 werd niet van toepassing verklaard.

1.3. Procedure voor de eerste rechter

Bij verzoekschrift op tegenspraak neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen op 27/06/2014 stelden eisers in hoger beroep een vordering in rechte in.

Eisers in hoger beroep vorderden:

- de vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren;

- dienvolgens de aangevochten beslissing te vernietigen en, opnieuw rechtdoende, de vordering van H.B.-V.C. volledig gegrond te verklaren;
- bijgevolg te zeggen voor recht dat vanwege de materiële vergissing er een ontheffing van ambtswege ten bedrage van 4.668,03 euro is overeenkomstig artikel 376 § 1 WIB 92;
- de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, inbegrepen de rechtsplegingsvergoeding door eisers in hoger beroep begroot op 715 euro.

Het bestreden vonnis, verklaarde de rechtsvordering geformuleerd en gericht op ambtshalve ontheffing toelaatbaar maar ongegrond. Eisers in hoger beroep werden passief ondeelbaar tot de kosten veroordeeld. De kosten werden in hoofde van verweerder in hoger beroep niet vereffend bij gebrek aan opgave en begroting van eigen kosten in conclusie.

De eerste rechter oordeelde als volgt:

"1. Sociale bijdragen door eiser als bedrijfsleider

Code 1405 „Niet ingehouden persoonlijke sociale bijdragen” bleef oningevuld.'

Eisers beweren dat dit bij materiële vergissing gebeurde.

Evenwel blijkt uit niets dat zulks het geval was.

Eisers wijten overigens zelf (conclusie) het niet invullen van hun elektronische aangifte aan hun verkeerdelijk er van uitgaan dat de sociale bijdragen automatisch zouden zijn ingevuld bij hun gebruik van Taks on Web en zij bewijzen daarmee aldus met zekerheid dat het niet ging om een verstrooidheid of materiële vergissing van hun kant.

De sociale bijdrage kwam inderdaad niet vooraf ingevuld voor (onder code 1405) in de door hen in te vullen elektronische aangifte.

2. Kapitaalaflossingen

Code 1355 en 2355 inzake kapitaalaflossingen in Vak VIII bleven oningevuld.

Code 1138 en 2138 inzake intrest in hetzelfde Vak VIII werden wel ingevuld.

Hetzelfde blijkt ook reeds het geval voor het eraan voorafgaande aanslagjaar 2011.

Codes 1355 en 2355 bleven echter ook toen blanco.

Het argument van verstrooidheid is voor voorliggend aanslagjaar 2012 dan ook ver te zoeken.

Ten overvloede werd de elektronische aangifte voor het hier voorliggende aanslagjaar uit haar aard met vergezeld van attesten zodat de verwijzing naar Antwerpen 11 jan. 2011 mank loopt.

Eisers proberen te dezen hun nalatigheid kunstmatig te wringen onder art. 376 § 1 WIB 92, naar blijkt uit de bovenstaande overwegingen.

Ze achteraf gemakshalve voorstellen als verstrooidheden gaat hier dan ook geenszins op."

Tegen dit vonnis hebben eisers in hoger beroep bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het hof op 29/02/2016, hoger beroep ingesteld.

1.4. Procedure voor het hof van beroep

Eisers in hoger beroep vorderen:

het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren;

- dienvolgens, het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen dd. 12/10/2015 te hervormen en opnieuw rechtdoende en doende wat de eerste rechter had moeten doen;
- namelijk de vordering van eisers in hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren;
- dienvolgens,
- de aangevochten directoriale beslissing van 31/03/2014 te vernietigen;
- de vordering tot ambtshalve ontheffing van de aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2012, met kohierartikelnummer 620284157, volledig gegrond te verklaren;
- de herberekening van de aanslag te bevelen, dewelke behoudens vergissing of verzuim, ten bedrage van 4.668,03 euro moeten worden ontheven;
- terugbetaling te bevelen van alle sommen die ten onrechte zouden zijn geïnd, vermeerderd met moratoriuminteressen overeenkomstig artikel 418 WIB 92; de kosten van beide aanleggen ten laste van verweerder in hoger beroep te leggen, met inbegrip van de wettelijke rechtsplegingsvergoedingen overeenkomstig artikel 1022 Ger.W. en het KB van 26/10/2007, begroot op het basisbedrag van 780 euro per aanleg.

De Belgische Staat besluit tot de ontvankelijkheid maar ongegrondheid van het hoger beroep en vordert het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn beschikkingen en de bestreden aanslag te bevestigen en eisers in hoger beroep te veroordelen tot de kosten van beide aanleggen, begroot op de rechtsplegingsvergoeding hoger beroep (780 euro).

2. Bespreking

Terecht merkt de belastingadministratie op dat het voorliggende verzoekschrift enkel kan onderzocht worden binnen het kader van artikel 376 WIB 92. Hierover bestaat er geen betwisting tussen partijen.

2.1 Artikel 376 § 1 WIB 92 en materiële vergissing

Artikel 376 § 1 WIB 92 laat toe ambtshalve ontheffing te verlenen van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belastingen, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en onder de voorwaarden in dit artikel bepaald.

De ambtshalve ontheffing is een procedure die afwijkt van de normale bezwaarprocedure en die dus van strikte toepassing is.

Artikel 376 WIB 92 heeft niet tot doel een bijkomende termijn in het leven te roepen. Het is geen alternatief voor een laattijdig bezwaarschrift en kan alleen maar toegepast worden in de gevallen die de wet zelf heeft voorzien.

De discussie is te deze beperkt tot beweerde overbelastingen die voortvloeien uit „materiële vergissingen”.

Een materiële vergissing is een feitelijke dwaling tengevolge van een vergissing met betrekking tot het bestaan van materiële gegevens, bij ontstentenis waarvan de aanslag geen wettelijke grondslag heeft; zij is niet aan een tussenkomst van de inspecteur of aan de wil van de aanslagambtenaar noch aan diens beoordeling toe te schrijven; zij heeft betrekking op rekenfouten, schrijffouten of andere grove vergissingen, onafhankelijk van de juridische beoordeling, hetzij van de belastbaarheid, hetzij van de vaststelling van de belastbare grondslagen (Cass. 7 januari 1969, *Pas.* 1969, I, 418; Cass. 3 januari 1975, *Pas.* 1975, I, 460; Cass. 23 januari 1980, *Pas.* 1980, I, 577; Brussel 5 november 1985, L.T., *Buil.Bel.*, afl. 653,1914).

De materiële vergissing, vermeld in art. 376 § 1 WIB 92, beoogt zowel een dwaling van de belastingplichtige als een dwaling van de administratie (Brussel 5 november 1985, L.T., *Buil.Bel.*, afl. 653,1914).

Wanneer het bestaan van een vergissing vaststaat maar er twijfel is over het feit of er sprake is van een materiële vergissing dan wel een foutieve beoordeling, moet die twijfel in het voordeel van de belastingplichtige worden geïnterpreteerd (Cass. 14.09.1990, F. 1786.N, nv I.J.T. tegen *BS, F.J.F* 1991/1, nr. 91/16).

Opdat de taxatie- en geschillendiensten de coherentie van de beslissingen zou kunnen verzekeren, werden in de circulaire AAFisc nr. 38/2014 (nr. Ci.RH.861/633.382) d.d. 22.09.2014 verduidelijkingen gegeven voor de praktische en uniforme toepassing van het begrip „materiële vergissing”, waardoor een gelijke behandeling van de belastingplichtigen wordt gewaarborgd. Deze circulaire is echter slechts van toepassing vanaf het aanslagjaar 2014 en huidige betwisting betreft aanslagjaar 2012.

Het hof moet in ieder geval rekening houden met de concrete gegevens van onderhavige zaak.

Uit het onderzoek van het dossier zal moeten blijken of het een feitelijke dwaling of een rechtsdwaling betreft, maar indien geen voldoende gegevens voorhanden zijn, moet de vergissing op grond van het adagium „in dubio contra fiscum” als een materiële vergissing worden beschouwd (Doe. 363, Kamer, 1952-1953, blz. 5).

Het niet aangeven van bepaalde aftrekbare kosten kan in bepaalde gevallen een beredeneerde keuze zijn. Het niet aangeven van bepaalde aftrekbare uitgaven kan ook in bepaalde gevallen een materiële vergissing uitmaken. Twijfel hierover speelt in het voordeel van de belastingplichtige.

Het hof stelt vast dat de ingekohierde aanslag onder code 1405 „niet ingehouden persoonlijke sociale bijdragen” een bedrag vermeldt van 6 euro en dat de codes 1355-2355 „Kapitaalaflossingen” niet terug te vinden zijn op de samenvatting van de aanslag.

Volgens de belastingplichtigen stemt dit niet overeen met de werkelijk gemaakte kosten.

Eisers in hoger beroep wilden zelf hun aangifte in via Taks On Web.

Zij stellen dat bij het gebruik van Taks On Web het desbetreffende vak, code 1405 (sociale bijdragen bedrijfsleider), vooraf automatisch ingevuld was met het cijfer 6,00 euro. Dit betrof enkel de bijdrage voor de ziekenkas. Dit wordt niet betwist door de belastingadministratie.

Eisers in hoger beroep hadden bij de aangifte via Taks On Web dit vak niet aangevuld met het bedrag van 5.377,28 euro, zijnde het bedrag dat eiser in hoger beroep in 2011 betaald had in het raam van zijn Sociaal Statuut der zelfstandigen (zie attest Xerius Sociaal Verzekeringsfonds, stuk 10 administratief dossier).

Nochtans betreft dit een bedrag dat per definitie aftrekbaar is.

Via het Belcotax-systeem beschikte de belastingadministratie in principe eveneens over het attest nr. 281.90 uitgereikt door het sociaal verzekeringsfonds.

Het vooringevuld zijn van de betreffende code, weliswaar met een beperkt bedrag van 6 euro, maakt ook dat dit gemakkelijk over het hoofd wordt gezien en uit het oog wordt verloren.

Dat eisers in hoger beroep beredeneerd deze sociale bijdragen niet in aftrek zouden hebben gebracht is een onwaarschijnlijke veronderstelling.

Het hof is van oordeel dat het te dezen, gelet op alle voorgaande gegevens, in alle waarschijnlijkheid niet kan gaan om een vergissing in rechte, zodat enkel de mogelijkheid van een materiële vergissing overblijft.

De voormelde concrete omstandigheden eigen aan onderhavige zaak wijzen erop dat er een materiële vergissing werd begaan bij het invullen van de aangifte wat betreft de persoonlijke sociale bijdragen onder code 1405.

Wat betreft het vergeten opnemen van de hypotheekaflossingen is het hof eveneens van oordeel dat het te dezen een materiële vergissing betreft rekening houdende met de concrete omstandigheden eigen aan onderhavige zaak.

In casu kan er geen twijfel bestaan over de aftrekbaarheid van deze kapitaalaflossingen. Het niet in aftrek brengen van deze kapitaalaflossingen houdt een belangrijk nadeel in voor de belastingplichtige. Dat eisers in hoger beroep beredeneerd deze kapitaalaflossingen niet in aftrek zouden hebben gebracht is een onwaarschijnlijke veronderstelling.

Dat de intrestbetalingen wel opgenomen werden in de aangifte, ondersteunt juist dat de belastingplichtigen een onvrijwillige materiële fout hebben begaan bij het overbrengen van de gegevens van hun fiscaal attest naar de juiste codes van de aangifte (en geen vergissing in rechte). Het is dan ook meer dan waarschijnlijk dat eisers in hoger beroep de bedoeling hadden de kapitaalaflossingen eveneens op te nemen in de aangifte doch omwille van een loutere materiële vergissing dit niet hebben gedaan.

Er is hier duidelijk geen sprake van een onjuiste beoordeling van de fiscale wet of een verkeerde toepassing ervan (Cass. 9 september 1969, *Pas.* 1970, I, 29; Cass. 16 maart 1973, *Pas.* 1973, I, 669).

Dat eisers in hoger beroep deze codes oningevuld lieten in eerdere aangiftes doet geen afbreuk aan voorgaande vaststellingen van het hof op basis waarvan het aannemelijk wordt gemaakt (in dubio contra fiscum, enige twijfel over de kwalificatie speelt in het voordeel van de belastingplichtige) dat er sprake is van een materiële vergissing in hoofde van eisers in hoger beroep voor aanslagjaar 2012.

Tenslotte merkt het hof nog op dat de belastingadministratie wat betreft de kapitaalaflossingen terecht opmerkt dat de kapitaalaflossingen bouwsparen begrensd zijn tot een bedrag van 65.950 euro zodat de kapitaalaflossingen enkel voor 4.253,42 euro in aanmerking kunnen genomen worden of 2.126,71,71 euro in de codes 1355 en 2355.

De vordering van eisers in hoger beroep is derhalve gegrond in de mate zoals bepaald in het beschikkend gedeelte.

2.3 De rechtplegingsvergoeding

Wat betreft de kosten van de procedure dient er rekening gehouden te worden met de wet van 21.04.2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en de kosten van een advocaat (*B.S.* 31.05.2007).

Eisers in hoger beroep begroten de rechtsplegingsvergoeding op 780 euro in eerste aanleg en 780 euro in hoger beroep.

De Belgische Staat begroot de rechtsplegingsvergoeding op 780 euro in hoger beroep. Er was geen vertegenwoordiging door een advocaat in eerste aanleg.

Het betreft een in geld waardeerbare vordering van 2.500,01 euro tot 5.000,00 euro.

Aangezien de uitspraak van het vonnis van de eerste rechter dateert van voor de indexering zoals die toepasselijk is vanaf 01/06/2016, bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding voor de procedure in eerste aanleg 715 euro (indexering vanaf 01/03/2011).

Voor de procedure hoger beroep bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding 780 euro (indexering rechtsplegingsvergoeding vanaf 01/06/2016).

Het hof ziet geen enkele reden om af te wijken van voormelde basisbedragen.

Verweerder in hoger beroep, de in het ongelijk gestelde partij, dient veroordeeld te worden tot de kosten van het geding (art. 1017 Ger.W.).

De kosten van het geding worden in hoofde van eisers in hoger beroep vereffend op 715 euro rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg en 780 euro rechtsplegingsvergoeding hoger beroep.

3. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van eisers in hoger beroep, toelaatbaar en als volgt gegrond.

Het hof hervormt het bestreden vonnis als volgt:

Het hof verklaart de vordering van eisers in hoger beroep gesteld in het kader van artikel 376 § 1 WIB 92 toelaatbaar en als volgt gegrond.

Het hof ontheft de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2012, kohierartikel 620284157, in de mate geen rekening gehouden werd met:

- een bijkomend bedrag van 5.377,28 euro aan betaalde bedragen sociale bijdragen in code 1405
- een bedrag van 4.253,42 euro aan kapitaalaflossingen of 2.126,71,71 euro in de codes 1355 en 2355.

Het hof beveelt de herberekening van de bestreden aanslag in de personenbelasting in voormelde zin.

Het hof beveelt de terugbetaling aan eisers in hoger beroep van alle bedragen die wederrechtelijk op grond van deze aanslag in voormelde mate werden geïnd, verhoogd met de moratoriumintresten berekend overeenkomstig artikel 418 WIB 92.

Het hof veroordeelt verweerder in hoger beroep tot de kosten van het geding. Het hof vereffent de kosten in hoofde van eisers in hoger beroep op 715 euro rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg en 780 euro rechtsplegingsvergoeding hoger beroep.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 23 januari 2018 door C. PRINCEN

mnr12809648

ARREST 300109212

Rechtspraak - Procedure

Invordering - Onroerend goed - Onverdeeldheid - Toebedeling - Belastingsschulden - Niet-tegenstelbaarheid aan fiscus - Pauliaanse vordering

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/617, 14 november 2017 (rolnr : 2016/AR/617)

Fisc.Koer. 2017 (weergave), afl. 19-20, 908 en <http://www.monkey.be/> (19 december 2017), noot X.

Invordering - Onroerend goed - Onverdeeldheid - Toebedeling - Belastingsschulden - Niet-tegenstelbaarheid aan fiscus - Pauliaanse vordering.

Ongeacht de ruime draagwijdte van artikel 882 BW, moet worden aangenomen dat deze bepaling enkel van toepassing is op de verdeling van goederen die tot een nalatenschap of tot een huwgemeenschap behoren. Deze bepaling geldt niet voor conventionele onverdeeldheden.

Als gevolg van het voorgaande moet worden aangenomen dat artikel 882 BW door de fiscus in casu niet kon worden ingeroepen.

De enkele verwijzing in de notariële akte van uitonverdeeldheidtrekking naar artikel 883 BW waarbij partijen verklaarden dat de afstand slechts een declaratief karakter had, heeft niet tot gevolg dat artikel 882 BW in het voorliggende geval van toepassing zou zijn. Uit de theoretische gelijkshakeling van het toepassingsgebied van artikel 882 BW met dat van artikel 883 BW of uit artikel 577-2, § 8 BW, waardoor de verdeling van gemeenschappelijke zaken onderworpen is aan de regels inzake erfenissen, kan niet worden afgeleid dat artikel 882 BW op alle onverdeeldheden van toepassing is.

Het hof van beroep beslist dat de eerste rechter terecht beslist heeft dat de administratie zich niet kon beroepen op de voorschriften van artikel 882 BW om de niet-tegenstelbaarheid te bekomen van de (betwiste) uitonverdeeldheidtrekking.

Aangezien voor conventionele onverdeeldheden artikel 882 BW niet van toepassing is, kan de fiscus zich enkel op de "gemeenschappelijke regeling" van artikel 1167 BW beroepen om de betwiste uitonverdeeldheidtrekking niet tegenstelbaar te doen verklaren.

Voor toepassing van de pauliaanse vordering is vereist dat voldaan is aan de volgende toepassingsvoorwaarden:

- de anterioriteitsvereiste: de schuldeiser die de vordering instelt, moet titularis zijn van een schuldvordering met vaste datum van voor de datum waarop de aangevochten handeling werd verricht;
- de handeling van de schuldenaar waartegen de schuldeiser opkomt, moet tot de verarming van de schuldenaar hebben geleid of de schuldeiser in zijn verhaalsmogelijkheid benadeeld hebben;
- er moet bedrog zijn in hoofde van de schuldenaar;

– de derde die met de schuldenaar heeft gehandeld, moet hiervan op de hoogte geweest zijn.

Voor het vervullen van de anterioriteitsvereiste volstaat het dat de oorzaak van de schuldvordering van de schuldeiser die zich op artikel 1167 BW beroept, dateert van vóór de betwiste handeling. Voor belastingschulden waarop de ontvanger zich beroept, volstaat het dat deze zijn ontstaan vóór de datum van de betwiste notariële akte, zonder dat deze op dat moment al moesten opeisbaar zijn of het bedrag ervan moest vaststaan.

In het voorliggende geval hadden de betwiste belastingschulden betrekking op de aanslagjaren 2006 t.e.m. 2009.

Aangezien de betwiste notariële akte eind 2013 werd verleden, is aan de anterioriteitsvoorwaarde voldaan.

Volgens het hof was er ook sprake van verarming. Door afstand te doen van de onverdeelde helft in zijn onroerend goed mits betaling van een bedrag van 67 500 EUR en dit bedrag dan nog geacht werd voldaan te zijn bij wijze van schuldvergelijking, heeft de broer die de betwiste belastingen verschuldigd was, zich ontegensprekelijk verarmd en de positie van de Belgische Staat als schuldeiser nadelig beïnvloed. Het feit dat de afstand ten bezwarende titel gebeurde, kan hier niets aan veranderen. Door de afstand werden de verhaalmogelijkheden van de Belgische Staat ontegensprekelijk verminderd of bemoeilijkt. Er kwam in het vermogen van de belastingschuldige in de plaats van de onverdeelde rechten geen gelijk of gelijkwaardig goed. Er blijkt evenmin dat de afstand aan een marktconforme prijs werd gewaardeerd. Uit de schatting die de administratie voorlegt, blijkt dat er eerder sprake was van een onderwaardering van het betrokken pand.

Het hof onderzoekt of er tevens sprake was van bedrog. Volgens het hof wist de broer die afstand deed van zijn onverdeeld recht op het gemeenschappelijk onroerend goed maar al te goed dat hij zich door de rechtshandeling verarmde of dat deze zijn insolventie vergrootte en daardoor nadeel berokkende aan zijn schuldeisers. Er is sprake van bedrog wanneer de schuldenaar kennis had van het nadeel dat hij door zijn handeling aan zijn schuldeisers berokkende. Het bewijs van de bedrieglijke benadeling kan worden geleverd door de vaststelling dat de handeling abnormaal was en dat de schuldenaar gehandeld heeft in de wetenschap dat de schuldeisers zouden benadeeld worden.

Het hof wijst erop dat de belastingschuldige niet onwetend kon zijn van de vaste bedoeling van de fiscus om de betwiste belastingschulden in te vorderen. De ontvanger had als zekerheid van de betwiste belastingschulden een hypothecaire inschrijving genomen op het onverdeeld onroerend goed en n.a.v. de intentie tot uitonverdeeldheidtrekking tegen de verdeling verzet had gedaan. Het feit dat artikel 882 BW niet van toepassing is, kan hieraan niets veranderen. Uit de handelswijze van de fiscus blijkt dat het verzet van de ontvanger "ondubbelzinnig en duidelijk" was geweest zodat de broers bezwaarlijk konden voorhouden niet te hebben geweten dat de Belgische Staat zou worden benadeeld. Volgens het hof wijst de handelswijze van de broers aldus duidelijk op bedrog.

Het hof beslist dat de eerste rechter terecht heeft beslist dat de voorwaarden voor de pauliaanse vordering voldaan zijn.

1. E.A., wonende te,

eiser in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. THYS Stephanie loco Mr. DUMON Johan, advocaat te 1000 BRUSSEL, Verenigingsstraat 57-59

2. E.A. wonende te,

eiser in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. GEUENS Peter loco Mr. KEIRSMACKERS Carl, advocaat te 2860 SINT-KATELIJNE-WAVER, Stationsstraat 125

vertegenwoordigd door Mr. THYS Stephanie loco Mr. DUMON Johan, advocaat te 1000 BRUSSEL, Verenigingsstraat 57-59

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Mechelen van 03 november 2015, met rolnummer 15/250/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door dhr. Minister van Financiën, wiens kabinet gevestigd is te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, op vervolging en benaerstiging van de Ontvanger Directe Belastingen Mechelen 1, thans gekend onder de benaming Adviseur-Invordering Ontvanger van het Team Invordering natuurlijke personen Mechelen 2, met kantoren gevestigd te 2800 Mechelen, Zwartzustersvest 24 bus 8.

verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. DE WAEL Adelheid loco Mr. VAN DEYCK Geert, advocaat te 2800 MECHELEN, Cellebroedersstraat 13.

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder een eensluitend afschrift van het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Mechelen, van 3 november 2015, betekend bij gerechtsdeurwaardersexploot dd. 30 maart 2016, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 17 maart 2016, waarbij een naar vorm en termijn regelmatig en ontvankelijk hoger beroep wordt ingesteld.

1. Feitelijke en procedurele retroacta

1.1. In feite

Huidige betwisting heeft betrekking op de afstand bij notariële akte door eerste eiser in hoger beroep van zijn onverdeeld aandeel in een onroerend goed gelegen te (...) ten voordele van tweede eiser in hoger beroep die aldus volle eigenaar werd.

Eerste eiser in hoger beroep is de Belgische Staat aanslagen in de personenbelasting verschuldigd voor de aanslagjaren 2006 tot en met 2009, tot zekerheid waarvan op 3 november 2009 (voor de aanslagjaren 2006, 2007 en 2008) en op 8 april 2011 (voor aanslagjaar 2009) hypothecaire inschrijvingen werden genomen op het onverdeeld aandeel van eerste eiser in hoger beroep in voormeld pand te Mechelen. De Belgische Staat tekende op 26 april 2010 verzet aan tegen de verdeling van het onroerend goed in toepassing van artikel 882 B.W.

Bij akte van 23 december 2013, verleden voor notaris Clerens, deed eerste eiser in hoger beroep afstand van zijn onverdeelde helft in het onroerend goed te Mechelen in het voordeel van zijn broer, tweede eiser in hoger beroep, mits betaling van een bedrag van 67.500 EUR die werd voldaan door een schuldvergelijking met de schulden van eerste eisers in hoger beroep ten aanzien van tweede eiser in hoger beroep.

1.2. Procedure voor de eerste rechter

Bij dagvaarding voor de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Mechelen op 3 februari 2015 verzocht de Belgische Staat de toebedeling van het onroerend goed aan tweede eiser in hoger beroep in toepassing van artikel 882 B.W. niet tegenwerpelijk te verklaren en ondergeschikt om deze toebedeling niet tegenwerpelijk te verklaren op grond van artikel 1167 B.W. Tevens werd gevorderd om eisers in hoger beroep te veroordelen tot een schadevergoeding van 1 EUR provisioneel in zoverre het onderpand van de Belgische Staat verder werd uitgehold ingevolge handelingen gesteld door eisers in hoger beroep, hen te veroordelen tot de kosten van het geding, inbegrepen de rechtsplegingsvergoeding en het vonnis uitvoerbaar te verklaren bij voorraad.

De eerste rechter verklaarde de vordering van de Belgische Staat op grond van artikel 1167 B.W. ontvankelijk en gegrond en op grond van artikel 882 B.W. ontvankelijk doch ongegrond. De door eerste eiser in hoger beroep aan tweede eiser in hoger beroep gedane

afstand van zijn onverdeeld aandeel in het onroerend goed te Mechelen werd niet tegenstelbaar verklaard en eisers in hoger beroep werden veroordeeld tot de kosten.

De eerste rechter stelde dat artikel 882 B.W. niet van toepassing is op een conventionele onverdeeldheid, zoals in casu voorligt. Anderzijds werden de voorwaarden van de pauliaanse vordering cumulatief vervuld geacht en werd de akte van 23 december 2013 niet tegenwerpelijk verklaard aan de Belgische Staat. Wat de gevorderde schadevergoeding betreft, stelde de eerste rechter dat de Belgische Staat niet aantoonde dat een herstel in natura niet mogelijk is, zodat een herstel bij equivalent werd afgewezen.

De vordering tot voorlopige uitvoering werd afgewezen bij gebrek aan motivering.

Tegen dit vonnis hebben eisers in hoger beroep bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het hof op 17 maart 2016, hoger beroep ingesteld.

2. De vorderingen en standpunten in hoger beroep

2.1. Eerste eiser in hoger beroep vordert het hoger beroep toelaatbaar, ontvankelijk en gegrond te verklaren, het bestreden vonnis te hervormen en opnieuw wijzende, de oorspronkelijke vordering van verweerster in hoger beroep af te wijzen en de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding.

Eerste eiser in hoger beroep stelt dat de eerste rechter terecht oordeelde dat artikel 882 B.W. in casu niet kan worden ingeroepen, nu dit artikel niet van toepassing is op zgn. zaakgemeenschappen doch evenmin op conventionele onverdeeldheden.

Ondergeschikt stelt eerste eiser in hoger beroep dat de toepassingsvoorwaarden voor de pauliaanse vordering niet vervuld zijn.

Tweede eiser in hoger beroep vordert het hoger beroep toelaatbaar, ontvankelijk en gegrond te verklaren, het bestreden vonnis te hervormen, en opnieuw wijzende, de oorspronkelijke vordering van verweerster in hoger beroep af te wijzen, de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding in eerste aanleg en in graad van beroep. In ondergeschikte orde vordert tweede eiser in hoger beroep zijn vordering lastens eerste eiser in hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren, dienvolgens eerste eiser in hoger beroep te veroordelen tot het vrijwaren van tweede eiser in hoger beroep voor alle bedragen waartoe hij in het kader van huidige procedure zou worden veroordeeld, in hoofdsom, intresten en kosten en tevens voorbehoud te verlenen voor het vorderen van een bijkomende schadevergoeding lastens eerste eiser in hoger beroep.

Tweede eiser in hoger beroep treedt in hoofdorde de argumentatie van eerste eiser in hoger beroep bij.

Ondergeschikt stelt tweede eiser in hoger beroep dat het rustig genot van het onroerend goed te Mechelen ernstig verstoord wordt door de acties van de Belgische Staat, waardoor eerste eiser gehouden is tot vrijwaring van tweede eiser in hoger beroep. Hij maakt tevens voorbehoud voor een bijkomende schadevergoeding.

2.2. Verweerster in hoger beroep vordert het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren en de toebedeling van het onroerend goed aan tweede eiser in hoger beroep bij notariële akte van 23 december 2013 niet tegenwerpelijk te verklaren aan de Belgische Staat. Ondergeschikt wordt verzocht om de bevestiging van het bestreden vonnis en eisers in hoger beroep te veroordelen tot de kosten van het geding, begroot op de dagvaardingskosten en de rechtsplegingsvergoeding in eerste aanleg en in hoger beroep.

De Belgische Staat tekende incidenteel hoger beroep aan tegen het vonnis van de eerste rechter omdat zij van oordeel is dat ten onrechte werd besloten dat artikel 882 B.W. in casu niet kon worden toegepast. Ondergeschikt wordt de vordering gesteund op artikel 1167 B.W., waarvan de voorwaarden zijn vervuld.

3. Bespreking

3.1. Wat betreft de toepassing van artikel 882 B.W.

De Belgische Staat verzoekt in hoofdorde om de afstand door eerste eiser in hoger beroep van zijn aandeel in het onroerend goed te Mechelen ten voordele van tweede eiser in hoger beroep op grond van artikel 882 B.W. niet tegenwerpelijk te verklaren.

In toepassing van artikel 882 B.W. kunnen schuldeisers van een deelgenoot, om te beletten dat de verdeling met bedrieglijke benadeling van hun rechten geschiedt, zich ertegen verzetten dat zij buiten hun aanwezigheid gedaan wordt. Tegen een voltrokken verdeling kunnen zij niet opkomen tenzij deze heeft plaatsgehad buiten hen om en met miskennis van een door hen gedaan verzet. Artikel 882 B.W. is van toepassing op alle handelingen van verdeling en op de met verdeling gelijkstaande handelingen in de zin van artikel 883 B.W. Als met verdeling gelijkstaande handeling wordt beschouwd elke handeling die ertoe strekt een einde te maken aan de onverdeeldheid (Cass. AR C.08.0260.F, 9 oktober 2009). Principieel is artikel 882 B.W. dan ook van toepassing op de afstand door een deelgenoot van zijn onverdeelde helft in de onverdeeldheid ten voordele van een andere deelgenoot.

Artikel 882 B.W. is echter enkel van toepassing op de verdeling van goederen die tot een nalatenschap of tot een huwgemeenschap behoren en niet op conventionele onverdeeldheden (SAGAERT, V., „Commentaar bij art. 882 B.W.” in COENE, M., PINTENS, P. en VASTERSAVENDTS, A., Comm. Erfr., II, Mechelen, Kluwer, 2002, 58-59, nr. 5).

Artikel 882 B.W. voorziet in een uitzonderingsregime met als finaliteit het behouden van de familiale rust binnen de onverdeeldheid van een nalatenschap en een huwgemeenschap (DE DECKER, P., „Art. 882BW: schuldeisers binnen een verdeling, zwak of machtig?”, *R.W.*, 2012-2013, afl.3, 82 en 87). Voor conventionele onverdeeldheden, zoals in casu gelet op de aankoop op 12 oktober 2005 door eerste eiser in hoger beroep van de helft van het onroerend goed in Mechelen van tweede eiser in hoger beroep, is de gemeenrechtelijke regeling voorzien in artikel 1167 B.W. van toepassing, dat uitdrukkelijk in haar tweede lid voorziet dat schuldeisers zich, wat betreft hun rechten vermeld in de titel „Erfenissen” en in de titel „Huwelijksvermogensstelsels”, moeten gedragen naar de aldaar voorgeschreven regels.

De enkele verwijzing in de notariële akte van 23 december 2013 naar artikel 883 B.W. waarbij partijen verklaren dat de afstand slechts een declaratief karakter heeft, heeft dan ook niet tot gevolg dat artikel 882 B.W. in casu wel van toepassing zou zijn op de conventionele onverdeeldheid. Ook uit de theoretische gelijkschakeling van het toepassingsgebied van artikel 882 B.W. met dat van artikel 883 B.W. of uit artikel 577-2, § 8 B.W., ingevolge waarvan de verdeling van gemeenschappelijke zaken onderworpen is aan de regels in de titel Erfenissen, kan niet worden afgeleid dat artikel 882 B.W. van toepassing is op alle onverdeeldheden (DE DECKER, P., o.c., 85).

Het vonnis van de eerste rechter dient dan ook te worden bevestigd op dit punt.

3.2. Wat betreft de toepassing van artikel 1167 B.W.

3.2.1. Verweerster in hoger beroep steunt haar vordering ondergeschikt op artikel 1167 B.W. ingevolge waarvan schuldeisers in eigen naam kunnen opkomen tegen handelingen die hun schuldenaar verricht heeft met bedrieglijke benadeling van hun rechten.

Eisers in hoger beroep betwisten dat aan de voorwaarden van de pauliaanse vordering in casu is voldaan.

De pauliaanse vordering is onderworpen aan volgende toepassingsvoorwaarden:

- de anterioriteitsvereiste: de schuldeiser die de vordering instelt, moet titularis zijn van een schuldvordering met vaste datum van voor de datum waarop de aangevochten handeling werd verricht;
- de handeling van de schuldenaar waartegen de schuldeiser opkomt, moet tot de verarming van de schuldenaar hebben geleid of de schuldeiser in zijn verhaalsmogelijkheid benadeeld hebben;
- er moet bedrog zijn in hoofde van de schuldenaar;
- de derde die met de schuldenaar heeft gehandeld moet hiervan op de hoogte geweest zijn.

3.2.2. De betwiste handeling, zijnde de afstand door eerste eiser in hoger beroep van zijn onverdeelde helft in het onroerend goed te Mechelen aan tweede eiser in hoger beroep, zijn broer, dateert van 23 december 2013, datum waarop de akte van afstand werd verleden.

Opdat aan de anterioriteitsvereiste voldaan is, volstaat het dat de oorzaak van de schuldvordering van de schuldeiser die zich op artikel 1167 B.W. beroept, dateert van voor de betwiste handeling zonder dat vereist is dat die schuldvordering op dat ogenblik reeds opeisbaar is, vaststaand of door de rechter is erkend. In deze volstaat het dus dat de belastingschulden van eerste eiser in hoger beroep in de personenbelasting ontstaan zijn voor de datum van de notariële akte waarbij hij afstand deed van zijn aandeel in de woning, zonder dat deze voordien ook opeisbaar moesten zijn of het bedrag ervan moest vaststaan.

Het bestaan van de inkomstenbelasting vloeit voort uit de jaarlijkse financiewet die de Staat machtigt belastingen te heffen van elke belastingplichtige in wiens hoofde de voorwaarden voor die heffing vervuld zijn volgens de wetten, besluiten en tarieven waarbij de zetting en de invordering van de belastingen geregeld worden (de materiële belastingschuld) (cfr. Spruyt, A., „Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld” in „Liber Amicorum E. Krings”, Story, 1991, p.1072). De materiële belastingschuld moet geformaliseerd worden door de inkohiering, die zelf niet het bestaan of de omvang van de materiële belastingschuld beïnvloedt, maar enkel de eisbaarheid van de bij wijze van inkohiering geheven belastingen (cfr. Cass., 29 januari 1979, A.C., 1978-1978, 590 en Antwerpen 17 april 2012, *Fiscooloog* 2012, nr. 1316, 6).

De schulden van eerste eiser in hoger beroep inzake inkomstenbelastingen hebben betrekking op de aanslagjaren 2006, 2007, 2008 en 2009, inkomstenjaren 2005 tot en met 2008, zodat de feiten waardoor de belastingschulden in casu zijn ontstaan, dateren van in de jaren 2005 tot en met 2008. Er is dan ook voldaan aan de anterioriteitsvoorwaarde aangezien de oorzaak van de geviseerde belastingschulden dateert, ook voor aanslagjaar 2008, van voor de akte van afstand dd. 23 december 2013 en dit ongeacht de datum van inkohiering van de aanslagen.

3.2.3. Eerste eiser in hoger beroep heeft in casu afstand gedaan van zijn onverdeelde helft in het onroerend goed te Mechelen in het voordeel van tweede eiser in hoger beroep, mits betaling van een bedrag van 67.500 EUR. Dit bedrag werd voldaan door een schuldvergelijking met de schulden van eerste eiser in hoger beroep ten aanzien van tweede eiser in hoger beroep.

Het hof is van oordeel dat eerste eiser in hoger beroep zich aldus heeft verarmd en de positie van de Belgische Staat als schuldeiser nadelig heeft beïnvloed ook al was de afstand ten bezwarende titel. Door deze afstand werden immers de verhaalmogelijkheden van de Belgische Staat verminderd of bemoeilijkt, terwijl geen gelijk of gelijkwaardig goed in het vermogen van eerste eiser in hoger beroep in de plaats kwam. Geen geldsom werd betaald, gelet op de beweerde schuldvergelijking waarvan door eisers in hoger beroep geen objectieve en controleerbare stukken worden voorgelegd. Er blijkt niet dat de afstand aan een marktconforme prijs werd gewaardeerd. Een schatting door de Belgische Staat wijst daarentegen eerder op een onderwaardering van het betrokken pand.

Er is derhalve ook voldaan aan de tweede voorwaarde, namelijk de verarming van de schuldenaar.

3.2.4. Wat de vereiste van bedrog in hoofde van de schuldenaar betreft, is het voldoende dat de schuldenaar wist dat hij zich verarmde door de rechtshandeling of dat zijn insolventie vergrootte en daardoor nadeel berokkende aan de schuldeisers. Het bedrog van de schuldenaar betekent dus dat hij kennis had van het nadeel dat hij door zijn handeling aan de schuldeisers berokkende. De bedrieglijke benadeling kan bewezen worden door de vaststelling dat de handeling abnormaal was en dat de schuldenaar gehandeld heeft in de wetenschap dat de schuldeisers zouden benadeeld worden (cfr. Cass., 15 maart 1985, *R.W.*, 1985-86, 2609).

Het hof sluit zich aan bij het oordeel van de eerste rechter dat eerste eiser in hoger beroep ervan op de hoogte was dat de Belgische Staat haar verhaalsrechten wenste te waarborgen en dat door afstand te doen van zijn aandeel in het onroerend goed ten voordele van zijn broer, zonder aanwijsbare tegenprestatie, de Belgische Staat zou worden benadeeld. Tot

zekerheid van de kwestieuze belastingschulden was immers een hypothecaire inschrijving genomen op het onroerend goed op 3 november 2009 en op 8 april 2011 en er werd uitdrukkelijk op 26 april 2010 verzet aangetekend tegen de verdeling van het betrokken onroerend goed, dat aan allebei de eisers in hoger beroep aangetekend werd ter kennis gebracht. Dit verzet is duidelijk en ondubbelzinnig, in weerwil van de vaststelling dat werd verwezen naar artikel 882 B.W. dat in casu niet van toepassing is. Het verzet viseert immers uitdrukkelijk het onroerend goed te Mechelen, zodat eisers in hoger beroep bezwaarlijk kunnen voorhouden niet te hebben geweten dat de Belgische Staat zou worden benadeeld bij een uit onverdeeldheidtreiding. Niettemin werd toch afstand gedaan door eerste eiser in hoger beroep van zijn aandeel in het onroerend goed ten voordele van tweede eiser in hoger beroep.

Zulks wijst op bedrog in hoofde van eerste eiser in hoger beroep doch evenzeer op medeplichtigheid van tweede eiser in hoger beroep. Gelet op de hypothecaire inschrijvingen en het uitdrukkelijke verzet dat ook aangetekend ter kennis werd gebracht van tweede eiser in hoger beroep, kan deze laatste niet geloofwaardig voorhouden niet op de hoogte geweest te zijn van de aanspraken van de Belgische Staat. Tweede eiser in hoger beroep heeft dan ook bij de afstand gehandeld in de wetenschap dat de Belgische Staat zou worden benadeeld.

3.2.5. De eerste rechter oordeelde dan ook terecht dat aan de voorwaarden voor de pauliaanse vordering, met name de anterioriteit van de schuldvordering, de verarming van de schuldenaar, de benadeling van de schuldeiser, het bedrog van de schuldenaar en de medeplichtigheid van de derde is voldaan. De oordeelkundige argumentatie van de eerste rechter ter zake wordt door het hof bijgetreden.

De pauliaanse vordering is gegrond en het vonnis van de eerste rechter dient te worden bevestigd.

3.3. Wat de vordering tot vrijwaring betreft en een voorbehoud voor bijkomende schade

Tweede eiser in hoger beroep vordert om eerste eiser in hoger beroep te veroordelen tot vrijwaring voor alle bedragen waartoe hij in het kader van huidige procedure zou worden veroordeeld, zowel in hoofdsom als in intresten en kosten. Eerste eiser in hoger beroep verzet zich niet tegen de vordering tot vrijwaring, zodat deze door het hof wordt ingewilligd.

Tweede eiser in hoger beroep vordert tenslotte om voorbehoud te verlenen voor bijkomende schade. Hij maakt eventuele toekomstige bijkomende schade echter niet aannemelijk, zodat de vordering van tweede eiser in hoger beroep op dit punt wordt afgewezen.

Het hoger beroep van eisers in hoger beroep en het incidenteel hoger beroep van verweerster in hoger beroep is ongegrond en het bestreden vonnis dient bevestigd te worden.

Eisers in hoger beroep dienen, als in het ongelijk gestelde partijen, veroordeeld te worden tot de kosten van het hoger beroep, zoals hierna begroot.

4. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van eisers in hoger beroep toelaatbaar maar ongegrond en het incidenteel hoger beroep van verweerster in hoger beroep toelaatbaar maar ongegrond.

Het hof bevestigt het beroepen vonnis.

Het hof veroordeelt eerste eiser in hoger beroep tot vrijwaring van tweede eiser in hoger beroep voor alle bedragen waartoe hij in het kader van huidige procedure wordt

veroordeeld, zowel in hoofdsom als in intresten en kosten en wijst het meer en anders gevorderde af.

Het hof veroordeelt eisers in hoger beroep tot de kosten van het hoger beroep, in hoofde van verweerster in hoger beroep begroot op en door het hof vereffend op 1.320 EUR rechtsplegingsvergoeding in eerste aanleg, 1.440 EUR rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep en 138,98 EUR dagvaardingskosten.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 14 november 2017 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

E. DE BRAUWER Raadsheer

L. MAES Plaatsvervangend raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

mnr12779230

ARREST 300105713

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.17.0083.F

C. J.,

demandeur en cassation,

ayant pour conseil Maître Niki Leys, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Berchem-Sainte-Agathe, chaussée de Zellik, 12/1, où il est fait élection de domicile,

contre

1. **H. S. H. A. A.,** société privée à responsabilité limitée,

défenderesse en cassation,

représentée par Maître Jacqueline Oosterbosch, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Liège, rue de Chaudfontaine, 11, où il est fait élection de domicile,

2. **ÉTAT BELGE**, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,
- défendeur en cassation,
- représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 16 février 2017 par la cour d'appel de Bruxelles.

Le président de section Christian Storck a fait rapport.

Le premier avocat général André Henkes a conclu.

II. La décision de la Cour

Sur la fin de non-recevoir opposée au pourvoi par le défendeur et déduite de ce que la requête n'est pas signée par un avocat à la Cour de cassation :

Suivant l'article 1080 du Code judiciaire, la requête par laquelle est formé le pourvoi en cassation est, à peine de nullité, signée, tant sur la copie que sur l'original, par un avocat à la Cour de cassation.

L'article 93 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée déroge à cette règle en disposant que la requête introduisant le pourvoi en cassation peut être signée par un avocat.

Cette dérogation ne s'applique qu'au pourvoi formé contre une décision rendue sur les poursuites et instances, visées au chapitre XIV de ce code, qui sont intentées par l'administration ou le redevable pour obtenir le paiement ou la restitution de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires.

Son application suppose que lesdites poursuites et instances aient été intentées sous la forme d'une demande introductive d'instance et non d'une demande incidente ou en intervention.

Il ressort de l'arrêt que le demandeur a formé contre la défenderesse une demande en répétition de l'indu tendant à ce que lui soit restituée la taxe sur la valeur ajoutée qui lui avait, à tort selon lui, été facturée par celle-ci sur le coût d'une formation qu'elle lui a dispensée, et que la défenderesse a appelé le défendeur en intervention pour obtenir sa garantie si la demande principale était déclarée fondée.

La dérogation à l'article 1080 du Code judiciaire prévue dans la disposition de stricte interprétation de l'article 93 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne s'applique pas au pourvoi formé contre l'arrêt statuant sur pareil litige.

La requête introduisant le pourvoi n'est pas signée par un avocat à la Cour de cassation.

La fin de non-recevoir est fondée.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne le demandeur aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent septante-six euros dix-huit centimes envers la partie demanderesse et à la somme de quatre cent onze euros vingt-quatre centimes envers la seconde partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, les conseillers Didier Batselé, Mireille Delange, Marie-Claire Ernotte et Sabine Geubel, et prononcé en audience publique du neuf février deux mille dix-huit par le président de section Christian

Storck, en présence du premier avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

P. De Wadripont

S. Geubel

M.-Cl. Ernotte

M. Delange

D. Batselé

Chr. Storck

Requête

Requête: Version électronique non disponible.

COPIE NON CORRIGÉE

VONNIS 17/3178/A

Vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Gent d.d. 31.01.2019

Ongrondwettelijkheid KB = nieuw feit

In de zaak van :

1. P.H., en M.R., beiden wondende te ...,
Eisende partijen, vertegenwoordigd door A.V. en F.S., advocaten te ...;

Tegen:

2. De BELGISCHE STAAT, FOD Financiën – Stafdienst Logistiek - Koning Albert II laan 33 bus 971 te 1030 Brussel, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, op vervolging en benaerstiging van de Adviseur-generaal, Directeur van het P Centrum Gent, met kantoren te 9700 Oudenaarde, Sint-Jozefsplein 2,

VERWERENDE PARTIJ, voor wie optreedt de heer Geert Schoutteten, adviseur bij een fiscaal bestuur.

Beslist de rechtbank als volgt:

I. De rechtspleging

De rechtbank hoorde partijen in hun argumenten op de openbare terechtzitting van 3 januari 2019. Vervolgens sloot de rechtbank het debat en nam de zaak in beraad. De rechtbank zag het dossier van de rechtspleging en de bewijsstukken in en in het bijzonder het gedinginleidende verzoekschrift van 14 september 2017, de conclusies en stavingsstukken van partijen.

II. De vordering

Eisers vorderen in syntheseconclusies de vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren:

“Bijgevolg voor recht te zeggen dat het verzoek tot ambtshalve ontheffing en het bezwaarschrift ontvankelijk is;

Indien Uw Zetel van oordeel zou zijn geen uitspraak te kunnen doen over de grond van de vordering volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof: Schendt de interpretatie van het begrip "nieuw gegeven" in de zin van artikel 376, §2 WIB92, het gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet waarbij deze interpretatie de vaststelling van een ongrondwettigheid van een Koninklijk Besluit door een rechtscollège in een beslissing met gezag van gewijsde inter partes niet omvat, terwijl de vaststelling van ongrondwettelijkheid van een wet door het Grondwettelijk Hof in een prejudicieel arrest, wél een nieuw gegeven uitmaakt? ;

Dienvolgens de hierna vermelde aanslagen gedeeltelijk te ontheffen:

Aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2012, inkomstenjaar 2011, ontvangkantoor Oudenaarde, kohierartikel xxxx, kohier uitvoerbaar verklaard op 22 november 2012, datum van verzending 26 november 2012, terug te krijgen 871,64 EUR;

Aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2013, inkomstenjaar 2012, ontvangkantoor Oudenaarde, kohierartikel xxxx, kohier uitvoerbaar verklaard op 22 januari 2014, datum van verzending 24 januari 2014, te betalen 3.296,93 EUR;

Aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2014, inkomstenjaar 2013, ontvangkantoor Oudenaarde, kohierartikel xxxx, kohier uitvoerbaar verklaard op 11 februari 2015, datum van verzending 13 februari 2015, te betalen 2.434,93 EUR;

Aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2015, inkomstenjaar 2014, ontvangkantoor Oudenaarde, kohierartikel xxxx, kohier uitvoerbaar verklaard op 19 februari 2016, datum van verzending 22 februari 2016, terug te krijgen 5.092,41 EUR;

Dienvolgens de terugbetaling te bevelen van alle heden betwiste sommen die op grond van de aldus vernietigde aanslag werden geïnd of zullen worden geïnd, vermeerderd met de moratoriuminteressen zoals voorzien door artikel 418 WIB;

Dienvolgens verweerder te verwijzen in de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig het Koninklijk Besluit van 26 oktober 2007 tot vaststelling van het tarief van de rechtsplegingsvergoeding bedoeld in artikel 1022 van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van de advocaat (B.S. 9 november 2007) (basisbedrag: 1320 EUR).”

Verweester vordert de vordering van eiser onontvankelijk, minstens ongegrond te verklaren, de gevestigde aanslagen te bevestigen en vervolgens eisers te veroordelen tot de gedingkosten.

III. Relevante feiten en geschil

1. Het voorliggende geschil heeft betrekking op de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2012 (kohierartikel xxxx), 2013 (kohierartikel 640749638), 2014 (kohierartikel xxxx) en het aanslagjaar 2015 (kohierartikel xxxx).
2. Dhr. H., eerste eiser, is bestuurder van de nv H. (ondernemingsnummer xxxx) waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 9790 Wortegem-Petegem.
3. Deze vennootschap is o.m. eigenaar van een gebouw gelegen te Wortegem-Petegem, waarvan het niet geïndexeerd kadastraal inkomen (KI) 1.666,00 EUR bedraagt.

4. De woning wordt kosteloos ter beschikking gesteld door de vennootschap.
5. Eerste eiser vermeldt in de aangifte in de personenbelasting een voordeel van alle aard onder code 1400-55 van de aangifte in de personenbelasting.
6. De samenstelling van de aangegeven voordelen van alle aard blijkt uit de loonfiches 281.20.
7. De aangegeven voordelen kunnen als volgt worden samengevat (in EUR):

| | | | | |
|------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Inkomstenjaar | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Aanslagjaar | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Totaal bedrag | 13.870,58 | 24.256,00 | 22.174,41 | 21.859,98 |
| Voordeel Bewoning | 7.016,00 | 13.801,60 | 14.191,73 | 14.348,80 |

8. Volgens de fiscale administratie is het niet volstrekt duidelijk op welke wijze het voordeel van alle aard wegens kosteloze ter beschikking stelling van de woning juist werd becijferd.
9. De fiscale administratie stelt vast dat de aangegeven voordelen niet in overeenstemming lijken te zijn met de bepalingen van artikel 18, §3, 2 KB/WIB92.
10. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 18, §3, 2 KB/WIB 92 wordt het voordeel voor gebouwde onroerende goederen die kosteloos ter beschikking worden gesteld door rechtspersonen en waarvan het kadastrale inkomen groter is dan 745 EUR, als volgt vastgesteld :

Voor het aanslagjaar 2012:

100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed, vermenigvuldigd met 2.

Vanaf aanslagjaar 2013:

100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed, vermenigvuldigd met 3,8.

11. Tegen de aanslagen over de aanslagjaren 2012 tot en met 2015 werd een administratief beroep ingediend om rekening te houden met een alternatieve berekeningswijze van het voordeel van alle aard wegens ‘kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen’ op grond van het arrest d.d. 24 mei 2016 van het Hof van Beroep te Gent.
12. Het administratief beroep werd bij beslissing van 12 juni 2017 onontvankelijk verklaard wegens laattijdigheid en artikel 376 WIB92 (procedure tot het verlenen van een ambtshalve ontheffing) werd niet van toepassing verklaard.
13. Eisers konden zich niet vinden in deze beslissing van 12 juni 2017 zodat zij op 14 september 2017 een verzoekschrift hebben neergelegd ter griffie van deze rechtbank.

IV. Beoordeling

1. Ontvankelijkheid

1.1. Inzake het voorafgaand administratief beroep en de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift

- a. De rechtbank van eerste aanleg neemt kennis van geschillen over de toepassing van een belastingwet (artikel 569, lid 1, 32° Gerechtelijk Wetboek).

De vordering van een eiser tegen de belastingadministratie is alleen toegelaten als eiser vooraf het administratief beroep heeft ingesteld dat de wet organiseert. Eiser moet de vordering instellen binnen een termijn die varieert naargelang over het administratief beroep al dan niet een uitspraak is gedaan (artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek).

Dit impliceert dat het voorafgaand administratief beroep “regelmatig” en dus tijdig moet zijn ingesteld.

- b. De artikelen 366 en volgende WIB92 regelen de procedure om een bezwaar in te dienen tegen de gevestigde aanslag. De beslissing van de bevoegde directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar die als administratieve overheid over het bezwaar uitspraak doet, is onherroepelijk als de eiser niet tijdig een vordering instelt bij de rechtbank van eerste aanleg (artikel 375 § 1, lid 2 WIB92).

Overeenkomstig artikel 371 WIB92 moeten de bezwaarschriften worden gemotiveerd en op straffe van verval ingediend worden uiterlijk binnen een termijn van zes maanden vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet of van de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier.

Wanneer de kennisgeving is gebeurd bij aangetekende brief of bij gewone brief, in toepassing van artikel 53bis van het Gerechtelijk Wetboek, begint de termijn te lopen

vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten werd overhandigd.

- c. De rechtbank stelt vast dat de aanslagbiljetten van de betwiste aanslagen werd verzonden en/of aangeboden op respectievelijk 26 november 2012 (voor aanslagjaar 2012), 24 januari 2014 (voor aanslagjaar 2013), 13 februari 2015 (voor het aanslagjaar 2014) en 22 februari 2016 (voor het aanslagjaar 2015);

De bezwaarschriften werden niet ingediend ten laatste op respectievelijk:

- 28 mei 2013 inzake aanslagjaar 2012;
- 28 juli 2014 inzake aanslagjaar 2013,;
- 17 augustus 2015 inzake aanslagjaar 2014;
- 24 augustus 2016 inzake aanslagjaar 2015.

De rechtbank stelt vast dat partijen geen betwisting voeren dat de respectieve bezwaren laattijdig zijn en dat eisers gebruik maken van de procedure van ambtshalve ontheffing.

1.2. Inzake de ambtshalve ontheffing

- a. Eisers verzoeken de toepassing van de ambtshalve ontheffing op grond van artikel 376 WIB92.

Verweerster werpt daarentegen op dat het verzoek tot ambtshalve ontheffing onontvankelijk is.

- b. Artikel 376 §1 en §2 luiden:

“De adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verleent ambtshalve ontheffing van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en

1° die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, aan de administratie werden bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond.

§2. Als nieuw gegeven wordt niet beschouwd een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie.

- c. De rechtbank stelt vast dat eisers in hun verzoekschrift een nieuw feit willen opwerpen, die door de belastingplichtigen niet tijdig konden worden overgelegd, overeenkomstig artikel 376, §1 WIB92.

De procedure van ambtshalve ontheffing is een uitzondering op de gewone bezwaarprocedure met een strikt eigen toepassingsgebied.

- d. Het voorliggende geschil betreft de vraag van eisers of op grond van de recente rechtspraak, in eerste instantie het arrest van het Hof van Beroep van Gent van 24 mei 2016, die vaststelt dat het tweede lid van art. 18, §3, 2., tweede lid KB/WIB92 ongrondwettig is en dat het voordeel van alle aard had moeten worden gewaardeerd overeenkomstig art. 18, §3, 2., eerste lid KB/WIB92 een ambtshalve ontheffing kan worden gevraagd van de hierboven genoemde aanslagen in de personenbelasting. Volgens eisers is dit mogelijk.
- e. De rechtbank stelt vast dat artikel 376, §2 WIB92 bepaalt dat *“een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie”* niet als een nieuw gegeven geldt.
- f. De rechtbank is van oordeel dat zij echter wel rekening dient te houden met een nieuw feit wanneer wettelijke bepalingen ongrondwettig worden verklaard. Dit nieuw feit valt volgens de rechtbank niet onder de noemer *“een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie”* en kan niet gelijkgesteld worden met een wijziging in de (gewone) rechtspraak. Des te meer omdat een wettelijke bepaling die ongrondwettig wordt verklaard niet kan toegepast worden en aldus moet worden geredieerd.

Zo heeft het Grondwettelijk Hof in dit verband geoordeeld, in een arrest van 8 november 2006, dat *“Rekening houdend met de hiervoor omschreven doelstellingen is het niet redelijk verantwoord geen ambtshalve verleende ontheffing toe te kennen aan de belastingplichtige die is belast met toepassing van een bepaling die ongrondwettig is bevonden en ten aanzien waarvan de administratie het niet nodig acht dat aan het Arbitragehof opnieuw wordt gevraagd of die grondwettig is, terwijl die ontheffing wordt toegekend aan diegene die « afdoende nieuwe feiten » aanvoert.”*

- g. De rechtbank stelt eveneens vast dat de fiscale administratie op basis van arresten van het Grondwettelijk Hof inzake prejudiciële vragen, alsook op basis van arresten van het Europees Hof van Justitie inzake prejudiciële vragen, verzoeken tot ambtshalve ontheffing hebben toegestaan (zie o.m. Circ. 28 juni 2013, Ci. RH. 233/609.568, www.fisconet.be; Circ. 16 mei 2014, Ci.RH,421/629.195, www.fisconet.be; Circ. 1 juli 2014, Ci.RH.331/633.468, www.fisconet.be).
- h. De rechtbank besluit op basis van de hierboven gemaakte overwegingen dat eisers het arrest van 24 mei 2016 van het Hof van Beroep (aspect van ongrondwettigheid) terecht hebben aanzien als een nieuw feit dat niet binnen de normale bezwaartermijn kon worden ingeroepen voor de fiscale administratie.

Eisers voldoen dan ook aan de voorwaarden om toepassing te maken van een ambtshalve ontheffing overeenkomstig artikel 376 WIB92.

- i. Het verzoekschrift van eisers is aldus ontvankelijk.
- j. De rechtbank stelt ambtshalve geen middelen van onontvankelijkheid vast. De vordering is dan ook ontvankelijk.

2. Ten gronde

Inzake artikel 18, §3, 2., eerste en tweede lid KB/WIB92

- 2.1. De rechtbank stelt vast dat partijen niet betwisten dat het tweede lid van artikel 18, §3, 2., tweede lid KB/WIB92 ongrondwettig is en dat het voordeel van alle aard had moeten worden gewaardeerd overeenkomstig artikel 18, §3, 2., eerste lid KB/WIB92. Op deze wijze is er geen ongrondwettelijk onderscheid tussen de terbeschikkingstelling door een natuurlijke persoon enerzijds en een rechtspersoon anderzijds.
- 2.2. De rechtbank merkt op dat de fiscale administratie in de circulaire Circ. 2018/C/57 van 15 mei 2018 bevestigt dat het voordeel van alle aard moet worden berekend overeenkomstig artikel 18, §3, 2., eerste lid KB/WIB92 ongeacht door wie het voordeel van alle aard wordt toegekend.

Indien een rechtspersoon een woning ter beschikking stelt aan een werknemer of een bedrijfsleider zal het belastbaar voordeel bijgevolg moeten worden geraamd op 100/60 van het geïndexeerd kadastraal inkomen van die woning, in voorkomend geval zal het verhoogd moeten worden met 2/3 wanneer het een gemeubileerde woning is.

- 2.3. De rechtbank is van oordeel dat in het voorliggende geschil het voordeel van alle aard dient te worden berekend overeenkomstig artikel 18, §3, 2., eerste lid KB/WIB92. Bijgevolg dringt een herberekening (vermindering van code 1400-55 van de aangifte) zich op en een passende ontheffing.

De grief van eisers is gegrond.

Besluit

- 2.4. Op basis van de hierboven gemaakte overwegingen dienen de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2012, 2013, 2014 en 2015 te worden ontheven, rekening houdend met de hierboven gemaakte overwegingen in de randnummers 2.2. en 2.3.

Alle meeromvattende en strijdige conclusies worden verworpen als niet ter zake dienend.

V. Gerechtskosten – rechtsplegingsvergoeding

1. Tenzij bijzondere wetten anders bepalen, verwijst ieder eindvonnis, zelfs ambtshalve, de in het ongelijk gestelde partij in de kosten, onverminderd de overeenkomst tussen de partijen, die het eventueel bekrachtigt (artikel 1017, lid 1 van het Gerechtelijk Wetboek).

De kosten omvatten onder meer de rechtsplegingsvergoeding (artikel 1018 6° *juncto* artikel 1022 van het Gerechtelijk Wetboek).

In toepassing van de artikelen 279 en 162,4° van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten is geen rolrecht verschuldigd.

De rechtsplegingsvergoeding is een forfaitaire tegemoetkoming in de kosten en erelonen van de advocaat van de in het gelijk gestelde partij (artikel 1022, lid 1 van het Gerechtelijk Wetboek).

2. Eisers zijn de partij die in het gelijk werden gesteld. Aangezien zij worden vertegenwoordigd door een advocaat, hebben zij recht op een rechtsplegingsvergoeding.

De waarde van het geschil over de nietigverklaring van een fiscale aanslag wordt bepaald door het bedrag van deze aanslag (Cass. 1 oktober 2010, www.cass.be). Het bedrag van deze vordering ligt, gelet op de omvang van de bestreden aanslag, in de schijf van 10.000,01 tot 20.000,00 EUR. De rechtbank stelt de rechtsplegingsvergoeding dan ook, sinds 1 juni 2016, vast op het geïndexeerd basisbedrag van 1.320,00 EUR.

DEZE RECHTBANK beslist:

Recht doende op tegenspraak;

Met inachtneming van de artikelen 2 en 37 van de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken:

- alle meeromvattende en strijdige conclusies te verwerpen als niet ter zake dienend;
- de vordering van eisers ontvankelijk en gegrond te verklaren in de volgende mate;

beveelt de (gedeeltelijke) ontheffing van de aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2012 (kohierartikel xxxx), 2013 (kohierartikel xxxx), 2014 (kohierartikel xxxx) en 2015 (kohierartikel xxxx) zoals bepaald in de randnummers 2.2. en 2.3. (voordelen alle aard berekenen overeenkomstig artikel 18, §3, 2., eerste lid KB/WIB92);

beveelt de herberekening van de voormelde aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2012, 2013, 2014 en 2015 rekening houdend met de hierboven vermelde elementen;

beveelt de terugbetaling van alle op grond van voormelde aanslagen ten onrechte geïnde sommen, vermeerderd met de moratoriumintrest.

- de vordering van eisers voor het overige ongegrond te verklaren;
- verweerster te veroordelen tot de kosten van het geding begroot op 20,00 EUR (bijdrage fonds) en 1.320,00 EUR rechtsplegingsvergoeding.


Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting door de zesde burgerlijke kamer van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, op donderdag eenendertig januari tweeduizend negentien, waar aanwezig waren:

- de heer Thierry LOQUET, rechter, voorzitter van deze kamer,
- mevrouw Mia COCQUYT, griffier.

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2017/AR/1530, 15 januari 2019 (rolnr : 2017/AR/1530)**

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2017/AR/1530, 15 januari 2019 (rolnr : 2017/AR/1530)

onuitg.

 Versie 2019 | PB/Ven.B

Samenvatting niet beschikbaar.

G.R., in zijn hoedanigheid van vereffenaar qualitate qua van de BVBA G. INVEST, met maatschappelijke zetel te (...), BE (...)

- eiser in hoger beroep

- vertegenwoordigd door mr. Henri VANDEBERGH, advocaat te 3580 BERINGEN, Paalsesteenweg 81 (referte: C14067.C6/HV/nr)

tegen het vonnis van de 11A kamer van de rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt van 29 juni 2017, aldaar gekend onder rolnummer AR 15/3242/A

tegen

BELGISCHE STAAT, in de persoon van de Minister van Financiën, met kantoren gevestigd te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, handelend ten verzoeken van de Adviseur-generaal-Directeur te KMO Centrum Hasselt, met kantoor te 3700 TONGEREN, Verbindingstraat 26

- verweerder in hoger beroep

- vertegenwoordigd door de heer Stany MEERS, adviseur bij een fiscaal bestuur en mr. Anke DUMEZ, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 78A bus 6 (referte: 2983)

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Limburg, afdeling Hasselt van 29 juni 2017, waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 10 augustus 2017, waarbij een tijdig hoger beroep wordt ingesteld.

1. Voorafgaande feiten en procedure

1.1. Voorwerp van de betwisting

De betwisting betreft aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 2012, 2013 en 2013 speciaal en een aanslag in de roerende voorheffing voor aanslagjaar 2013.

BVBA G. Invest werd opgericht op 15 februari 2006 en G.R. was de enige aandeelhouder.

BVBA G. Invest voerde haar boekjaar van 1 juli tot 30 juni.

De vennootschap werd op 30 mei 2012 in vereffening gesteld met aanduiding van G.R. als vereffenaar.

1.2. Aanslag en bezwaar

Er werd voor aanslagjaar 2012 een aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend (stuk 36 en volgende administratief dossier).

Er werd ook voor aanslagjaar 2013 een aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend (stuk 57 en volgende administratief dossier).

Bij notariële akte van 18 november 2013 werd de vereffening gesloten (stuk 117 en volgende administratief dossier). Er werd verklaard dat ingevolge de sluiting van de vereffening afgifte werd gedaan van het onroerend goed van de vennootschap, gelegen te (...) aan vennoot G.R. (stuk 121 administratief dossier).

Er werd voor aanslagjaar 2013 speciaal (boekjaar van 1 juli 2013 tot 18 november 2013) een aangifte ingediend (stuk 78 en volgende administratief dossier BVBA). Daarin werd een bedrag vermeld van 37.069,96 EUR als meerwaarde op de realisatie van vast actief:

- Geschatte gedwongen verkoopwaarde gebouw + terrein: 360.000,00 EUR
- Boekwaarde: 322.930,04 EUR
- Meerwaarde: 37.069,96 EUR

Op 7 april 2014 werd door de administratie in verband met aanslagjaar 2013 speciaal (1 juli 2013 tot 18 november 2013) een vraag om inlichtingen gesteld (stuk 102 administratief dossier). Er werd gevraagd om de akte in verband met de betrokken woning te bezorgen, alsook het vereffeningverslag. De akte werd bezorgd (stuk 116 administratief dossier).

Er werd eveneens een schattingsverslag bezorgd (stuk 126 en volgende administratief dossier).

Hierin werd het onroerend goed door expert Paul Vrancken in een verslag van 7 april 2012 op basis van een plaatsbezoek op 5 april 2012 als volgt gewaardeerd (stuk 136 administratief dossier):

- Venale waarde in vrije verkoop (actuele): 450.000,00 EUR
- Venale waarde na werken: 685.000,00 EUR (de renovatiewerken waren in uitvoering)
- Waarde in gedwongen verkoop (actuele): 360.000,00 EUR
- Waarde in gedwongen verkoop (na werken): 580.000,00 EUR
- Huurwaarde (actuele): n.v.t.
- Huurwaarde (na werken): 1.750,00 p/m

De fiscale administratie vroeg de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie om het betrokken onroerend goed te schatten. Het goed werd aldus in september 2014 geschat op een totale waarde van 1.000.000,00 EUR (stuk 105 en volgende administratief dossier).

Op 7 januari 2015 stuurde de administratie een bericht van wijziging voor aanslagjaar 2013 speciaal (balans op 18 november 2013) (stuk 299 en volgende administratief dossier).

Daarin werd aangekondigd dat de belastbare winst als volgt zou worden berekend:

Reserves:

| | |
|-----------------------------------|-----------------|
| Aangegeven: | 34.022,78 EUR |
| Verworpen uitgaven: | |
| Aangegeven: | 0,00 EUR |
| In meer: belastingen: | 220.385,18 EUR |
| Dividend: | 419.614,76 EUR |
| Totaal: | 674.022,72 EUR |
| Vorige verliezen: | (36.791,87 EUR) |
| Belastbaar: | 637.230,85 EUR |
| Afzonderlijke aanslag (code 120): | 10.441,27 EUR |

Er werd verwezen naar [artikel 209](#) WIB 92, als gevolg waarvan de meerwaarde op het onroerend goed te Genk aan de (...) belastbaar was, ook al werd het goed toegekend aan de vennoot, en dit gelet op de waarde op het moment van de toekenning.

Volgens de administratie kon geen rekening gehouden worden met de geschatte waarde van 360.000,00 EUR. Er werd verwezen naar de schatting door de administratie van het kadaster (AKRED) op 1.000.000,00 EUR en naar de verzekerde waarde van 1.200.000,00 EUR. Het goed bleek reeds volledig en luxueus gerenoveerd en bewoond. De meerwaarde werd derhalve berekend als volgt:

| | |
|------------------------------|------------------|
| Waarde onroerend goed AKRED: | 1.000.000,00 EUR |
| Boekwaarde: | 322.930,04 EUR |
| Meerwaarde: | 677.069,96 EUR |

Verminderd met de kosten (3.047,18 EUR) bracht dit het resultaat van het boekjaar volgens de administratie op 674.022,72 EUR, waarvan voor de berekening van de liquidatiebonus de belasting van 220.385,18 EUR moest worden afgetrokken.

De liquidatiebonus werd door de administratie als volgt berekend:

| | |
|--------------------------------------|------------------|
| Gestort kapitaal: | 25.000,00 EUR |
| Overgedragen verlies: | - 34.022,78 EUR |
| Resultaat boekjaar voor belastingen: | 674.022,72 EUR |
| Bijkomende vennootschapsbelasting: | - 220.385,18 EUR |
| Totaal: | 444.614,76 EUR |

Gestort kapitaal: - 25.000,00 EUR

Liquidatiebonus/dividend: 419.614,76 EUR

De vennootschap werd uitgesloten van het verlaagd tarief en er werd een belastingverhoging van 200 % aangekondigd, gelet op de onvolledige of onjuiste aangifte gepaard gaande met valsheid of gebruik van valse stukken. Er was bovendien sprake van een gebrekkige medewerking.

Tot slot werd ook de toepassing aangekondigd van een aanslag in de geheime commissielonen ([artikel 219 WIB 92](#)) op een niet op fiche vermeld voordeel van alle aard van 10.441,27 EUR.

Het betrof het voordeel wegens de bewoning door G.R. en zijn familie van het onroerend goed te (...), berekend overeenkomstig artikel 18, § 3, punt 2, 2^{de} lid KB WIB 92 en wegens de kosteloze verstrekking van elektriciteit, gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming, berekend overeenkomstig [artikel 18](#), § 3, punt 4 KB WIB 92.

Ook voor aanslagjaar 2012 werd op 7 januari 2015 een bericht van wijziging gestuurd (stuk 291 administratief dossier). Daarin werd aangekondigd dat een aanslag in de geheime commissielonen ([artikel 219 WIB 92](#)) zou worden gevestigd op een niet op fiche vermeld voordeel van alle aard van 13.074,93 EUR.

Het betrof het voordeel wegens de bewoning door G.R. en zijn familie van het onroerend goed te (...), berekend overeenkomstig artikel 18, § 3, punt 2, 2^{de} lid KB WIB 92 en wegens de kosteloze verstrekking van elektriciteit, gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming, berekend overeenkomstig [artikel 18](#), § 3, punt 4 KB WIB 92.

Ook voor aanslagjaar 2013 (balans op 30 juni 2013) werd op 7 januari 2015 een bericht van wijziging gestuurd (stuk 291 administratief dossier). Daarin werd aangekondigd dat een aanslag in de geheime commissielonen ([artikel 219 WIB 92](#)) zou worden gevestigd op een niet op fiche vermeld voordeel van alle aard van 26.620,76 EUR.

Het betrof het voordeel wegens de bewoning door G.R. en zijn familie van het onroerend goed te (...), berekend overeenkomstig artikel 18, § 3, punt 2, 2^{de} lid KB WIB 92 en wegens de kosteloze verstrekking van elektriciteit, gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming, berekend overeenkomstig [artikel 18](#), § 3, punt 4 KB WIB 92.

Er werd voor aanslagjaar 2013 speciaal op 7 januari 2015 ook een kennisgeving van aanslag van ambtswege verstuurd omdat geen aangifte in de roerende voorheffing was gedaan (stuk 318 en volgende administratief dossier BVBA). Een bedrag aan 41.961,48 EUR aan roerende voorheffing was volgens de administratie verschuldigd op de liquidatiebonus, hetzij 10 % op een bedrag van 419.614,76 EUR.

De raadsman van de belastingplichtige verklaarde zich bij brief van 12 januari 2015 (stuk 335 administratief dossier) op niet gemotiveerde wijze niet akkoord met:

- Het bericht van wijziging voor aanslagjaar 2012

- Het bericht van wijziging voor aanslagjaar 2013
- Het bericht van wijziging voor aanslagjaar 2013speciaal
- De kennisgeving van aanslag van ambtswege in de roerende voorheffing voor aanslagjaar 2013speciaal

De administratie liet bij vier kennisgevingen van beslissing tot taxatie weten waarom ze bij haar standpunt bleef (stuk 338 en volgende administratief dossier).

De volgende aanslagen werden ingekohierd:

- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2012: kohierartikel 557001, gevestigd op 28 april 2015 (stuk 54 en volgende administratief dossier)
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557011, gevestigd op 13 mei 2015 (stuk 75 en volgende administratief dossier)
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557013, gevestigd op 13 mei 2015 (stuk 94 en volgende administratief dossier)
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013speciaal: kohierartikel 557012, gevestigd op 13 mei 2015 (stuk 97 en volgende administratief dossier)
- Roerende voorheffing, aanslagjaar 2013, kohierartikel 563001, gevestigd op 13 mei 2015 (stuk 101 administratief dossier)

De raadsman van de belastingplichtige tekende tegen elk van deze aanslagen een bezwaar aan (stuk 20 en volgende administratief dossier).

De bezwaarschriften werden afgewezen bij beslissingen van de ambtenaar, gedelegeerd door de adviseur-gewestelijke directeur van 16 en 24 november 2015 (stuk 1 en volgende administratief dossier).

1.3. Procedure voor de eerste rechter

G.R. in zijn hoedanigheid van vereffenaar van BVBA G. Invest legde op 26 november 2015 een verzoekschrift neer ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Limburg, afdeling Hasselt. Hij vorderde om zijn beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren en om de volgende aanslagen nietig te verklaren:

- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2012: kohierartikel 557001
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557011
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557013
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013speciaal: kohierartikel 557012
- Roerende voorheffing, aanslagjaar 2013, kohierartikel 563001

Met bevel tot terugbetaling van alle reeds betaalde bedragen, meer moratoriuminteressen en de kosten van het geding (rechtsplegingsvergoeding 22.000,00 EUR + rolrechten p.m.).

De eerste rechter oordeelde dat overeenkomstig [artikel 208](#), tweede lid WIB 92 een vennootschap in vereffening belast wordt op de meerwaarden

die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van haar vermogen. Het feit dat er geen realisatie is van een meerwaarde omdat het onroerend goed werd toebedeeld aan de vennoot belette volgens de eerste rechter niet dat een meerwaarde was vastgesteld en dus belastbaar was.

Voor de bepaling van de belastbare grondslag diende volgens de eerste rechter rekening gehouden te worden met de werkelijke waarde van de uitgedeelde activa.

De rechtbank oordeelde evenwel dat de waardering van de werkelijke waarde van het onroerend goed die door AKRED werd gemaakt, niet zonder meer bruikbaar was voor de bepaling van de belastbare grondslag. De administratie van de patrimoniumdocumentatie had de waarde vastgesteld op 1.000.000,00 EUR, rekening houdend met 9 vergelijkingspunten, hetzij 9 woonhuizen met een oppervlakte variërend van (...) tot (...), zonder dat verdere gegevens werden verstrekt. De rechtbank stelde dat ze deze vergelijkingspunten aldus niet kon beoordelen. De schatting door de administratie van de patrimoniumdocumentatie betrof derhalve volgens de eerste rechter geen bekend feit, waarop een bepaling van de belastbare grondslag bij feitelijk vermoeden kon worden gesteund.

Er werd, alvorens verder recht te doen dan ook beslist om een schatter aan te stellen, met als opdracht om de werkelijke waarde van de toebedeelde onroerende goederen te bepalen op datum van de sluiting van de vereffening.

De uitspraak over de kosten werd aangehouden.

1.4. Procedure voor het hof van beroep

G.R., in zijn hoedanigheid van vereffenaar qualitate qua van BVBA G. Invest, thans eiser in hoger beroep vordert om zijn hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren. Hij vordert om de volgende aanslagen nietig te verklaren:

- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2012: kohierartikel 557001
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557011
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013: kohierartikel 557013
- Vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2013speciaal: kohierartikel 557012
- Roerende voorheffing, aanslagjaar 2013, kohierartikel 563001

Hij vordert om minstens te verklaren dat de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing moet verminderd worden met een bedrag van 337.443,70 en 25.000 EUR (punt III.6 van de syntheseconclusies) en het bedrag van 200.000 plus 50.000 EUR voor het eigen werk aan het pand (punt III.5), plus te verklaren dat geen voordelen van alle aard mogen belast worden bij toepassing van [artikel 219](#) WIB 92 en minstens dat het bedrag ervan moet bepaald worden rekening houdend met het eigen werk en kosten aan het pand.

Hij vordert om minstens de aanslag op de voordelen van alle aard bij toepassing van [artikel 219](#) WIB 92 te verminderen tot een evenredig bedrag.

Hij vordert om minstens de boetes van 200 % in deze aanslagen nietig te verklaren, minstens deze boetes uit te spreken met uitstel, na deze boete eerst te hebben herleid tot een evenredig bedrag, plus, indien de boetes zouden behouden blijven op een percentage van 50 % of meer, te verklaren dat interesten niet retroactief mogen aangerekend worden.

Hij vordert om de terugbetaling te bevelen van alle reeds betaalde bedragen, verhoogd met de wettelijke interesten vanaf de datum van betaling.

Hij vordert om de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding (22.000,00 EUR + rolrechten 500,00 EUR).

Hij vordert tenslotte om de volgende prejudiciële vragen te stellen aan het Grondwettelijk Hof:

"1) Schendt artikel 219 WIB 92 het gelijkheidsbeginsel en inherent hieraan het evenredigheidsbeginsel en artikel 1 van het eerste protocol bij het EVRM doordat een belasting wordt gevestigd van 100 % wat ontegensprekelijk meer is dan de belasting op niet aangegeven inkomsten die men wil recupereren?

2) Schendt artikel 415 WIB 92 het grondwettelijk beschermd gelijkheidsbeginsel vastgelegd in artikel 10, 11 en 172 grondwet door te bepalen dat de interesten verschuldigd zijn vanaf 1 juli van het jaar volgend op het aanslagjaar indien een belastingverhoging van minstens 50 % werd opgelegd?

3) Schendt artikel 414 WIB 92 jo. artikel 2, § 2 wet 5 mei 1865 betreffende de lening tegen interest het evenredigheids- en gelijkheidsbeginsel vervat in artikel 10, 11 en 172 van de Grondwet door te voorzien in een vast tarief van verschuldigde interesten van 7 % terwijl in burgerlijke zaken een tarief van 2,5 of 3 % van toepassing zijn op grond van artikel 2, § 1 van genoemde wet van 5 mei 1865?"

Hij vraagt tenslotte om volgende personen te verhoren als getuige betreffende de verhuis van de heer G.R.: B.R. (...) en O.S. (...).

De Belgische Staat, verweerder in hoger beroep, vordert om het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren en om het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn beschikkingen, met veroordeling van eiser in hoger beroep tot de kosten van beide aanleggen, te begroten op een rechtsplegingsvergoeding hoger beroep van 12.000,00 EUR.

2. Bespreking

2.1. Inkohiering van de aanslag

Volgens de belastingplichtige werden de aanslagen op de verkeerde persoon ingekohierd. Ze hadden moeten gevestigd worden op naam van de vereffenaar zelf en niet meer op naam van de vennootschap, vermits de vereffening reeds gesloten was op het moment van de vestiging. De aanslagen zijn gevestigd op naam van een onbestaande persoon en zijn dus nietig.

Het hof stelt vast dat de vereffening werd gesloten op 18 november 2013 (stuk 117 administratief dossier), met publicatie in de bijlagen bij het

Belgisch Staatsblad op 9 december 2013 (stuk 89 administratief dossier). De berichten van wijziging en de kennisgeving van aanslag van ambtswege werden nadien verstuurd en de aanslagen werden allemaal nadien ingekohierd (zie boven). De betrokken aanslagen werden gevestigd op G. Invest BVBA, P/a G.R.

Overeenkomstig [artikel 133](#), § 1 KB WIB 92 wordt de aanslag ten kohiere gebracht op naam van de betrokken belastingschuldigen. Wie als belastingschuldige dient te worden aangemerkt na sluiting van een vereffening wordt door het KB WIB 92 niet verduidelijkt. [Artikel 133](#), § 2 KB WIB 92 handelt enkel over overleden belastingschuldigen en [artikel 133](#), § 3 KB WIB 92 betreft enkel de vraag op naam van wie aanslagen in de onroerende voorheffing moeten worden gevestigd wanneer onroerende goederen in onverdeeldheid toebehoren aan meerdere eigenaars.

Bij gebrek aan eigen bepaling in het fiscaal recht terzake, moet men teruggrijpen naar het gemeen recht, en meer bepaald naar artikel 198, § 1, derde streepje W.Venn., dat luidt als volgt:

"§ 1 Door verloop van vijf jaren verjaren:

- (...)
- (...)
- alle rechtsoverdrachten tegen de vereffenaars als zodanig, of bij ontstentenis van vereffenaars, tegen de personen die krachtens artikel 185 als vereffenaars worden beschouwd, te rekenen van de bekendmaking voorgeschreven bij artikel 195;
- (...)".

Wanneer de vereffening van een vennootschap wordt gesloten, komt er een einde aan het bestaan en de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap en aan het mandaat van de vereffenaar (Cass., 14 februari 2012, AR P.11.1181.N, www.cass.be; D. D'Hooghe, De gevolgen van de sluiting van de vereffening van handelsvennootschappen met volkomen rechtspersoonlijkheid, *T.B.H.*, 1989, p.333),

Vermits de vennootschap niet langer bestaat kan op haar naam geen aanslag meer worden ingekohierd. Het is enkel de vereffenaar als zodanig die nog als belastingschuldige in de zin van [artikel 133](#) KB WIB 92 kan worden aangesproken (cfr. Gent, 14 juni 2016, *RAGB*, 2017, nr. 19, p. 1491; Antwerpen, 27 juni 2017, 2015/AR/2498, *RAGB*, 2017, nr. 19, p. 1488; C. Buysse, Inkohiering na sluiting vereffening vennootschap: wie is belastingschuldige?, *Fiscoloog*, 2017, 1528, p.11; T. Sas, Wie te taxeren na de sluiting van de vereffening of de herstructurering van een vennootschap?, noot onder Gent, 14 juni 2016, *RAGB*, 2017, nr. 19, p.1494; D. Bruneel, 'De misleidende term passieve rechtspersoonlijkheid, noot onder Antwerpen, 27 juni 2017, *T.F.R.*, 2018, nr. 533, p.49)

Artikel 198, § 1, derde streepje W.Venn. betreft een fictie, in de rechtsleer ook wel aangeduid als passieve rechtspersoonlijkheid, waarbij een blijvende aansprakelijkheid tot vijf jaar na het sluiten van de vereffening wordt in stand gehouden ten behoeve van de schuldeisers van een vereffende vennootschap. Het is de vereffenaar als zodanig die als aanspreekpunt van deze schuldeisers wordt aangeduid.

De administratie stelt in dit verband ten onrechte dat de aanduiding p/a voldoende is om aan te nemen dat de aanslag gevestigd werd ten name van

de vereffenaar. Integendeel blijkt hieruit dat de aanslag werd gevestigd op naam van de vennootschap zelf, met verzending van het aanslagbiljet naar het adres van de vereffenaar (cfr. Cass., 18 juni 2009, F.08.0034.F, www.cass.be; D. Bruneel, 'De misleidende term passieve rechtspersoonlijkheid', noot onder Antwerpen, 27 juni 2017, *T.F.R.*, 2018, nr. 533, p.49).

Eveneens ten onrechte werpt de administratie op dat de belastingplichtige in deze geen belangenschade kan invoeren, vermits de aanslag de vereffenaar wel degelijk heeft bereikt. Een kohier betreft geen proceshandeling, zodat de nietigheidsregeling van de artikelen 860 en volgende Ger.W. hierop niet van toepassing. Bovendien verhindert het feit dat de vereffenaar op de hoogte was van de aanslag niet dat de aanslag gevestigd werd op naam van een onbestaande belastingschuldige.

2.2. Overige argumenten

Gelet op het voorgaande zijn de betrokken aanslagen allemaal nietig, want gevestigd op naam van een niet bestaande rechtspersoon. Vermits de overige argumenten niet kunnen leiden tot een ander oordeel, dienen ze te worden afgewezen als zijnde niet langer dienstig.

Het hof stelt vast dat partijen slechts op zeer summiere wijze standpunt hebben ingenomen over de mogelijkheid van de administratie om in deze na de nietigverklaring over te gaan tot het voorleggen van subsidiaire aanslagen. In de huidige stand van het geding kan het hof de mogelijkheid tot het vestigen van een subsidiaire aanslagen dan ook nog niet bevestigen of uitsluiten.

3. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van G.R. in zijn hoedanigheid van vereffenaar qualitate qua van BVBA G. Invest toelaatbaar en gegrond.

Het hof hervormt het beroepen vonnis.

Het hof verklaart de vordering van G.R. in zijn hoedanigheid van vereffenaar qualitate qua van BVBA G. Invest toelaatbaar en als volgt gegrond.

Het hof vernietigt de aanslagen in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2012 (kohierartikel 557001), aanslagjaar 2013 (kohierartikel 557011), aanslagjaar 2013 (kohierartikel 557013) en aanslagjaar 2013speciaal (kohierartikel 557012) en de aanslag in de roerende voorheffing, aanslagjaar 2013, kohierartikel 563001.

Het hof beveelt de terugbetaling van alle reeds op basis van deze aanslagen betaalde en/of ingehouden bedragen, verhoogd met de moratoriuminteressen overeenkomstig [artikel 418](#) WIB 92.

Het hof beveelt de heropening der debatten op dinsdag 22 oktober 2019 om 16.30 uur (voorzien pleitduur: 60 minuten) teneinde, hetzij de procedure te regelen indien de Belgische Staat binnen de wettelijke termijn een subsidiaire aanslag ter beoordeling aan het hof voorlegt, hetzij de

zaak in beraad te nemen met het oog op de begroting van de kosten in het andere geval.

Het hof houdt de beslissing nopens de kosten aan.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 15 januari 2019 door

Mevrouw M. GHYSELEN Raadsheer, dd. Voorzitter

Mevrouw C. PRINCEN Raadsheer

Mevrouw E. DE BRAUWER Raadsheer

Mevrouw I. BRANTZ Griffier

ARREST 300114844

| | |
|-------------------|------------|
| Afkondigingsdatum | 15/01/2019 |
|-------------------|------------|

| | |
|--------------|---------|
| Kluwernummer | 1145265 |
|--------------|---------|

mnr12860245

Nieuwsbrieven

[Antwerpen dd. 15.01.2019](#)

...Antwerpen dd. 15.01.2019 Antwerpen dd. 15.01.2019 Procedure ONTBONDEN EN VEREFFENDE VENNOOTSCHAP - SLUITING
VEREFFENING - PASSIEVE RECHTSPERSOONLIJKHEID - INKOHIERING OP NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP - NIETIGHEID - SUBSIDIAIRE
AANSLAG - Rechtspraak Fiscale koerier 2019/06 Pag....281 - 285 • De feiten Een éénpersoonsvennootschap wordt in 2012 in vereffening gesteld.
De vereffening van de vennootschap wordt gesloten bij notariële akte van 18 november 2013....Naar aanleiding van de sluiting van de vereffening
wordt een onroerend goed van de vennootschap toegekend aan de enige aandeelhouder, die tevens de zaakvoerder en later de vereffenaar van de
vennootschap was....